



## בבית המשפט העליון

דנ"א 3993/07

בפני :  
כבוד השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה  
כבוד השופט א' גרוניס  
כבוד השופטת מ' נאור  
כבוד השופטת ע' ארבל  
כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ס' ג'ובראן  
כבוד השופטת א' חיות

העותרים :  
1. פקיד שומה ירושלים 3  
2. פקיד שומה ירושלים 1

נ ג ד

המשיבה : איקאפוד בע"מ

משיב פורמלי : משה סמי

עתירה לדיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א  
5954/04 מיום 22.4.07 שניתן על ידי כב' השופטים מ'  
נאור, ס' ג'ובראן וא' חיות

בשם העותרים : עו"ד יהודה ליבליין, עו"ד יעל ורבה-זלינגר

בשם המשיבה : עו"ד סביון סגרון

בשם המשיב הפורמלי : אין התייצבות

### פסק-דין

השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה:

השאלה

1. בית המשפט העליון שינה הלכה מושרשת ששררה במשך שנים רבות, וקבע כי הפרשנות שניתנה בפסיקה להוראת החוק הרלבנטית לענייננו טעונה שינוי. כן קבע, כי תחולת הפרשנות החדשה לאותה הוראת חוק מבחינת הזמן תחול לא רק כלפי העתיד, אלא גם ביחס לעבר. הוראת החוק, החלה במישרין על המדינה, משפיעה באופן ישיר על מהלכיה, ולהחלת הפרשנות החדשה באופן רטרואפקטיבי ישנן תוצאות משמעותיות המשפיעות עליה, ובאמצעותה על הציבור כולו. המדינה הגישה, אפוא, עתירה לדיון

נוסף, בין היתר, בטענה כי החלת ההלכה הפרשנית החדשה ביחס לעבר אינה יכולה לעמוד, ויש לשנות את הוראת התחולה ולקבוע כי היא תחול רק מכאן ולהבא. על מגזר זה של העתירה הותר דיון נוסף. ענייננו, אפוא, בשאלה מהי תחולתה מבחינת הזמן של הנורמה הפרשנית שנקבעה בהלכה החדשה – האם היא חלה כלפי העתיד בלבד, או שמא היא מתפרשת גם כלפי העבר, כפי שקבע בית משפט זה בפסק דינו נשוא עתירה זו.

הליך זה מצריך התחקות אחר הכללים הקיימים ביחס לתחולתה מבחינת הזמן של הלכה תקדימית חדשה במישור העקרוני; הוא מצריך את יישומם של כללים עקרוניים אלה על המקרה הנדון בפנינו, על פי נתוניו המיוחדים.

הרקע

2. למשיבה, איקאפורד בע"מ, הוצאו שומות מס ביום 13.1.03, המתייחסות לשנות המס 1997 עד 2000. ביום 4.2.03 היא הגישה השגה על השומות במשרדי פקיד שומה תל אביב 5. כתב ההשגה התקבל במשרדי פקיד השומה הרלבנטי, הוא פקיד שומה ירושלים 3 (העותר 1), רק ביום 10.2.03. ההחלטה בהשגת המשיבה ניתנה והוזנה למחשבי העותר עובר ליום 9.2.04, והודפסה ביום 24.2.04.

3. המשיבה הגישה ערעור על צו השומה לבית המשפט המחוזי בירושלים (עמ"ה ירושלים) (8024/04). בערעורה, העלתה טענה מקדמית, לפיה השומות התיישנו, בהסתמך על סעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה), כנוסחו אותה עת:

“הסכם או החלטה בהשגה

152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה, ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.

(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.

(ג) אם תוך שנה מיום שהוגשה הודעת השגה לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א), ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו

אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה" (הדגשה לא במקור).

4. על עניינה של המשיבה חל הרישא לסעיף 152(ג) לפקודה, הקובע תקופת התיישנות של שנה מיום הגשת הודעת ההשגה ועד לשלב שבו יראו את ההשגה כאילו נתקבלה אם פקיד השומה לא עשה שימוש בסמכויותיו. לטענת המשיבה, החלטת פקיד השומה בהשגה שהיא הגישה ביחס לשומות המס שהוצאו בעניינה התקבלה בחלוף למעלה משנה מיום הגשת הודעת ההשגה. לפיכך, על פי טענתה, חלפה תקופת ההתיישנות, ויש לראות את השגתה כאילו נתקבלה, ללא בדיקתה לגופה. מכאן, שיש לקבל "על הסף" את השגתה על השומה.

5. בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מ' מזרחי) דחה את טענת המשיבה, כי מירון הזמנים לצורך התיישנות הטיפול בהשגות החל במועד מסירת כתב ההשגה במשרדי פקיד שומה תל אביב 5, ביום 4.2.03. בענין זה נקבע, כי מירון המועדים לצורך חישוב ההתיישנות מתחיל כאשר פקיד השומה הרלבנטי לענין מקבל את ההשגה לידי, ובענייננו היה זה פקיד שומה ירושלים 3, שקיבל את ההשגה ביום 10.2.03. חרף זאת, הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי חלפה תקופת ההתיישנות לענין הטיפול בהשגה, אך זאת מטעם אחר, אותו לא העלתה המשיבה בערעורה. ואלה דבריו:

"אציין, כי כבר החלטתי בענין עמ"ה (י-ם) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה, כי המועד הקוטע את 'מירון ההתיישנות' לפי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה הוא המועד בו נשלח הצו אל הנישום, ולא מועד ההכרעה בשומה ושידורה למחשב".

משמעות החלטה זו היא, כי לצורך חישוב ההתיישנות לענין טיפול בהשגה על פי סעיף 152(ג) לפקודה, מיצוי סמכויותיו של פקיד השומה, הקוטע את מירון ההתיישנות, הוא מועד משלוח ההחלטה בהשגה לנישום, ולא מועד עצם קבלת ההחלטה בהשגה, כל עוד זו לא נשלחה ליעדה.

6. נציין, כי בענין הנזכר, עמ"ה (מחוזי י-ם) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה ירושלים 1 (לא פורסם, 23.5.2004) (להלן: פסק הדין בענין סמי), עלתה שאלה זהה לזו שבענייננו, והיא – מהו המועד הקוטע את מירון ההתיישנות על פי סעיף 152(ג)

לפקודת מס הכנסה: האם המועד בו הפעיל פקיד השומה את שיקול דעתו בענין ההשגה, ואף נתן החלטה לגביה, או שמא המועד בו נשלחה ההחלטה אל הנישום. באותו ענין נקבע, כי הפעולה הקוטעת את ההתיישנות היא משלוח החלטת פקיד השומה בהשגה, וזו צריכה להתקיים בתוך שנה מיום הגשת ההשגה על ידי הנישום.

7. גישתו הפרשנית של בית המשפט המחוזי בענין סמי ובעניינינו אינה תואמת את הילכת ביר (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר, פ"ד לג(3) 735 (1979)), ופסיקה נוספת שעסקה בסוגיה דומה. הילכת ביר עסקה בענין דומה במהותו, אך בהקשר להוראה אחרת בחוק, היא סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה. אותה הוראה קבעה, אותה עת, כי אם מסר אדם דו"ח, רשאי פקיד השומה תוך חמש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח לאשר את הדו"ח ולערוך שומה על פיו, או "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם, ולשום אותו בהתאם לכך, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח איננו נכון". אם חלפה תקופת ההתיישנות, לא יוכל עוד פקיד השומה להשתמש בסמכותו לקבוע את השומה על פי מיטב השפיטה.

בענין ביר, תקציר השומה נערך בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח על ידי הנישומה, אך חישוב סכום המס בעקבותיו נעשה לאחר חלוף תקופה זו. השאלה היתה, האם הביטוי "לשום" בהוראת החוק כולל בהכרח גם קביעת סכום המס בתוך חמש שנים, או שמא די לצורך מיצוי סמכות פקיד השומה בהוצאת תקציר השומה.

בענין ביר, פסק בית המשפט העליון ברוב דעות, כי הפעולה שיש לבצעה בתחום חמש השנים היא לקבוע את היסודות הנדרשים לקביעת סכום המס, ופעולה זו קוטעת את מירוץ ההתיישנות. החישוב האריתמטי שנעשה במחשב בעקבות קביעת יסודות המס כאמור אינו נכלל בגדר פעולת השומה, וניתן להשלימו גם לאחר תום חמש השנים מבלי שתחול על פעולה זו תקופת ההתיישנות. עוד נקבע, כי אף כי כוונת החוק היא שעריכת השומה לפי מיטב השפיטה תסתיים כולה בתוך חמש שנים מיום הגשת הדו"ח על ידי הנישום, אין חובה על פי אותה הוראה כי החלטת פקיד השומה תישלח לנישום בתוך אותו פרק זמן; רק הוראת חוק מפורשת, המחייבת את פקיד השומה לשלוח לנישום הודעה על החלטתו, עשויה להימנות על הפעולות שיש לבצען בתחומי תקופת ההתיישנות כאמור.

8. הילכת ביר ניתנה בשנת 1979, ועמדה על מכונה שנים רבות. בשנת 1990 נפסקה הלכה דומה לה בענין מס ערך מוסף, בע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני (בטוקאדה), פ"ד מד(1) 541 (1990) (להלן: הילכת עיני). באותו ענין נדונה פרשנותו של סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ), אשר קבע אותה עת כי אם הוגשה למנהל מע"מ השגה, ולא הוחלט בה תוך שנה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה. בית המשפט העליון (הנשיא שמגר) פסק, כי תקופת ההתיישנות מתייחסת לעצם מתן החלטה בענין ההשגה, והיא אינה חלה על מתן ההודעה עליה. לפיכך, משנתקבלה החלטה בהשגה בתוך תקופת ההתיישנות, עמד המנהל בחובתו, גם אם הודעה על החלטתו נשלחה לנישום לאחר חלוף תקופת ההתיישנות. בהחלטתו, נשען בית המשפט, בין היתר, על הילכת ביר, כאמור.

9. בית המשפט המחוזי בענייננו נקט, כאמור, עמדה פרשנית שונה מזו שנקטה בהלכות ביר ועיני, על פיהן פסקו הערכאות הדיוניות לאורך שנים. הוא קבע, כי מימוש מלוא סמכויותיו של פקיד השומה במהלך תקופת ההתיישנות לצורך סעיף 152(ג) לפקודה כולל לא רק קבלת החלטה בהשגה, אלא גם משלוח הודעה לנישום על החלטה, וכי משלוח הודעה כאמור צריך להיעשות בתוך תקופת ההתיישנות. כן קבע, כי הצווים שהוצאו למשיבה הודפסו במחשבי פקיד השומה רק ביום 24.2.04, ולכן ניתן היה לשלחם למשיבה רק במועד זה, לכל המוקדם. מאחר שההשגה הגיעה לידי פקיד השומה הרלבנטי ביום 10.2.03, חלפה למעלה משנה ממועד זה ועד למועד בו ניתן היה לשלוח את החלטת פקיד השומה בהשגה לידי המשיבה. לפיכך, חלה התיישנות על ההשגה, ויש לקבלה ולאמצה כמות שהיא, בלא בירור לגופה, בהתאם להוראת החוק.

10. העותר 1 ערער על פסק הדין לבית משפט זה (ע"א 1857/05). הדיון בערעור זה אוחד עם הערעור שהגיש העותר 2, פקיד שומה ירושלים 1, על פסק הדין בענין סמי (ע"א 5954/04).

פסק דינו של בית המשפט העליון בערעורים

11. פסק דינו של בית המשפט העליון (מפי השופטת מ' נאור, בהסכמת השופטים ס' ג'ובראן וא' חיות) התמקד בשלוש סוגיות: האחת, פירוש הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו", המופיע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, לצורך חישוב תקופת ההתיישנות לענין טיפול בהשגת הנישום; השנייה, האם ראוי, במתן פרשנות להוראה

האמורה, לסטות מהילכתו של בית המשפט העליון בענין ביר; השלישית, ככל שיוחלט לסטות מהילכת ביר, מה דין תחולתה של ההלכה הפרשנית החדשה מבחינת הזמן.

12. העותרים, אשר ערערו על קביעותיו של בית המשפט המחוזי, טענו, כי לצורך הפעלת סמכויות פקיד השומה כנדרש בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, די בכך שהוא נתן את החלטתו בענין ההשגה בתוך שנה מהגשתה, ואין עליו חובה לשלוח את ההחלטה לנישום בתוך תקופת ההתיישנות. מנגד, המשיבה וסמי צידדו בעמדת בית המשפט המחוזי, וטענו כי עצם מתן ההחלטה בהשגה בידי פקיד השומה בתוך תקופת ההתיישנות אינו מהווה מיצוי סמכויותיו, כל עוד לא שלח את החלטתו לנישום, ופעולה זו נדרשת אף היא בתחומי תקופת ההתיישנות.

13. בית המשפט העליון קיבל את עמדת המשיבה וסמי. הוא פסק, כי פעולת פקיד השומה, העוצרת את מירוץ הזמנים, מקיפה הן את עצם מתן ההחלטה בהשגה והוצאת צו השומה, והן את העברת ההודעה על כך לנישום. פרשנות זו נובעת מהתכלית העומדת ברקע מגבלת הזמן שקצב המחוקק לצורך הפעלת סמכויות פקיד השומה. מגבלת זמן זו נועדה להבטיח כי הנישום לא יושאר במצב של אי-ודאות לגבי תוצאות השגתו במשך תקופה בלתי מוגדרת של זמן, לרבות בנסיבות שבהן ניתנה כבר החלטה בהשגה, אך זו לא הגיעה לידיעת הנישום. נקבע, כי כאשר פקיד השומה מקבל החלטה בהשגה, וקובע את המס בצו, אך מותיר את הצו ברשותו, אין הוא מגשים את התכלית המונחת בבסיס מגבלת הזמן הקבועה בהוראת החוק, שעיקרה צמצום חוסר הודאות בה שרוי האזרח כל עוד הוא אינו יודע מהי ההחלטה שניתנה בעניינו.

מוסיף בית המשפט וקובע, כי פרשנותו הלשונית של סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה מובילה, גם היא, למסקנה האמורה. נפסק, כי למושג "שימוש בסמכות" מצד פקיד השומה יש היבט פומבי מסוים, שאם לא יובא לכלל ביטוי, לא ייחשב הפקיד כמי שהשתמש בסמכותו. סמכות פקיד השומה לשום את הנישום אינה יוצאת מן הכוח אל הפועל במלואה כל עוד הצו מצוי בידיעתו הבלעדית של פקיד השומה. מכאן, שהן התכלית והן הלשון מובילות לפרשנות הוראת החוק בדרך הכורכת את מתן ההודעה לנישום על דבר ההחלטה בהשגה בגדר הפעלת סמכות פקיד השומה לצורך עצירת מירוץ ההתיישנות.

14. בית המשפט קבע עוד, כי אף שהילכת ביר עוסקת, במישור הפורמלי, בהוראת חוק שונה מזו הנדונה בהליך זה, היא יושמה, בפועל, גם לצורך הוראת החוק הנדונה

בענייננו – היא סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה; מכאן עולה, כי פרשנותו שלו לסעיף זה סוטה מהילכת ב"ד. עם זאת, הוא קבע כי יש מקום לסטייה זו. הוא נימק זאת בכך כי הילכת ב"ד אינה מייחסת לתכלית החקיקה את המשקל הראוי לה על פי דיני הפרשנות הנוהגים כיום. בשים לב לזמן שחלף מאז נפסקה הלכה זו, ולאור התמורות שחלו בגישה הכללית לפרשנות החקיקה, ראוי לסטות כיום מהלכה זו ולאמץ את הפרשנות המוצעת בהליך זה (להלן תכונה פסיקת בית המשפט העליון נשוא עתירה זו: ההלכה החדשה).

15. נוכח מסקנה זו, נדרש בית המשפט העליון לשאלת תחולתה של ההלכה החדשה מבחינת הזמן. השאלה שעלתה היא – האם יש להורות על תחולת ההלכה רק מכאן ולהבא, או שמא גם על ענינים שטרם הוכרעו, והם תלויים ועומדים (פסקה 13 לפסק הדין). בענין זה הסתמך בית המשפט על ההלכה שנקבעה ברע"א 8925/04 טולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד (לא פורסם, 27.2.2006) (להלן: ענין טולל בונה). על פי הלכה זו, ככלל, הלכות חדשות של בית המשפט העליון חלות הן באופן פרוספקטיבי, והן באופן רטרוספקטיבי על ענינים תלויים ועומדים. נפסק, כי כלל זה חל גם על ענייננו, ואין הצדקה להיזקק לחריג לכלל, שבהתקיים תנאיו, מוחלת הלכה חדשה באופן פרוספקטיבי בלבד.

#### בית המשפט המשיך וקבע:

"לכך אוסיף, כי השינויים המשפטיים הכלליים אשר חלו בשדה המשפט, ובדיני הפרשנות בפרט, המחייבים, לדעתי, תוצאה שונה מזו שנפסקה לפני שלושים שנה בענין ב"ד, הם ברורים דיים, עד כי ניתן היה לצפות כי ההלכה עשויה להשתנות, ולא היה מקום להוסיף ולהסתמך עליה. אכן, במציאות המשפטית העכשווית, אין עוד כוחה של הילכת ב"ד כשהיה. אשר על כן, לדעתי, על ההלכה החדשה לחול למפרע על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט" (פסקה 14 לפסק הדין).

16. בסופו של יום, במישור הפרטני, התקבל ערעורו של פקיד השומה על פסק הדין בענין סמי; על בסיס העובדות הספציפיות לאותו מקרה נקבע, כי פקיד השומה לא חרג ממסגרת תקופת השנה שנקצבה בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, ומיצה את השימוש בסמכותו בכך שהמציא לסמי את צו השומה בתוך תקופה זו. לעומת זאת, ערעור פקיד השומה בענין המשיבה נדחה. בענין זה נקבע, כי החלטת פקיד השומה בהשגה שהגישה טרם הודפסה אף בחלוף שבועיים מתום השנה שחלפה מאז הגשת ההשגה.

בנסיבות אלה נקבע, כי פקיד השומה לא הפעיל את מלוא סמכויותיו, הכוללות הודעה לנישום על החלטתו בהשגה, בתוך תקופת ההתיישנות. משכך, נתפס פקיד השומה כמי שלא הפעיל את סמכויותיו בתוך תקופת ההתיישנות, והשגת המשיבה נתקבלה בלא דיון לגופה.

17. על פסק דין זה הוגשה עתירה לדיון נוסף על ידי פקיד השומה ירושלים 3 ופקיד השומה ירושלים 1. העתירה התייחסה הן לעצם ההלכה החדשה שנתקבלה בפסק הדין, והן לסוגיית תחולתה של ההלכה החדשה מבחינת הזמן.

ביום 12.11.07 הורה המשנה לנשיאה, השופט א' ריבלין, על עריכת דיון נוסף בשאלה אחת מתוך שתי השאלות שעלו בעתירה, והיא – תחולתה של ההלכה החדשה מבחינת הזמן. זוהי, אפוא, השאלה העומדת לדיון בפנינו, ואין בלתה.

טענות הצדדים

טענות העותרים

18. עמדת העותרים היא, כי יש לשנות את קביעת בית המשפט העליון ביחס לתחולת ההלכה החדשה שקבע לענין פרשנות סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, ולקבוע כי הלכה זו תחול רק מכאן ולהבא, על ארועים שהתרחשו לאחר נתינתה, ולא רטרופקטיבית, על ארועים שהתרחשו לפני מועד נתינתה.

לגישת העותרים, אף כי בענין סולל בונה נקבע כי, ככלל, יינתן תוקף רטרופקטיבי להלכות חדשות של בית המשפט העליון, דווקא חריג לכלל זה, שקיומו הוכר בענין סולל בונה, הוא זה שיש להחילו בענייננו. על פי חריג, הלכה חדשה המשנה דין קודם תוחל באופן פרוספקטיבי בלבד, ולא באופן רטרופקטיבי, כאשר קיים אינטרס הסתמכות בולט, בין של יחידים ובין של גופים, אשר הסתמכו על המצב המשפטי ששרר בעת קיומה של ההלכה השיפוטית הקודמת. הסתמכות סבירה על הלכה משפטית קיימת קודם לשינוייה מצדיקה את החלתה של ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד, וזאת כדי להגשים את אינטרס הוודאות המשפטית, ולספק את תחושת הצדק. בענייננו נטען, כי פקידי השומה באגף מס הכנסה הסתמכו לאורך שנים על הילכת ביר בהתנהלותם השוטפת, ותוכנות מחשבי רשות המיסים הותאמו ותוכנתו ברוח עיקרי הלכה זו. בנסיבות אלה, החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה מהווה פגיעה קשה באוצר המדינה, על רקע פעולת רשות המיסים על פי נורמה מוגדרת



שעוגנה בהלכה הפסוקה, ואשר על פיה כלכלה את צעדיה במשך שנים רבות. פגיעה רטרוספקטיבית בדרך התנהלות זו תסב נזק רב לאינטרס הציבורי, ותפגע פגיעה קשה באינטרס ההסתמכות של הרשויות המוסמכות על הלכות פסוקות המחייבות בתקופה הרלבנטית.

19. העותרים טוענים עוד, כי הסתמכותם של פקידי השומה על ההלכה הישנה היתה סבירה, מן הטעמים הבאים:

ראשית, בתחילת שנות התשעים נפסקה הילכת עיני, אשר קבעה כי יש לאמץ את הילכת ביר גם לענין הליכי ההשגה בחוק מע"מ. משכך, יש לראות בהילכת עיני ביסוס וחיזוק מאוחרים להילכת ביר, במיוחד לאור העובדה כי היא ניתנה בתקופה שבה שלטה כבר הפרשנות התכליתית. על רקע זה, רשויות המס נהגו באופן סביר כאשר הסתמכו בדרך התנהלותם לאורך השנים על הלכות ביר ועיני. הלכות אלה היו ברורות וידועות הן לנישומים והן לפקידי המס, וכולם נהגו על פיהן, תוך שהניחו כי מיצוי סמכויות פקיד השומה במהלך תקופת ההתיישנות אינו אמור לכלול גם את משלוח החלטת פקיד השומה בהשגה לנישום. קביעות אלה לא היו נתונות לפרשנויות שונות, ולא היו הסתייגויות מהן, עד שניתן פסק הדין בענין סמי במאי 2004, בו נקבע לראשונה בערכאה הדיונית, תוך סטייה מההלכות המנחות, כי לענין תקופת ההתיישנות, הפעלת סמכויות פקיד השומה על פי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה כוללת לא רק את עצם מתן ההחלטה בהשגה, אלא גם את שליחתה לנישום. לטענת העותרים, גם לאחר שניתן פסק הדין בענין סמי בערכאה הדיונית, המשיכו בתי המשפט המחוזיים לפסוק בהתאם להלכות המנחות הישנות, שניתנו בבית המשפט העליון והוחזקו כמחייבות.

שנית, טוענים העותרים, כי יש קושי בהנחת בית המשפט העליון בפסק דינו, לפיה "השינויים המשפטיים הכלליים אשר חלו בשדה המשפט, ובדיני הפרשנות בפרט, המחייבים... תוצאה שונה מזו שנפסקה לפני שלושים שנה בענין ביר, הם ברורים דיים, עד כי ניתן היה לצפות כי ההלכה עשויה להשתנות, ולא היה מקום להוסיף ולהסתמך עליה". קביעה זו, כך נטען, פוגעת ביציבות ובוודאות המשפטית; אם חרף קיומן של הלכות מנחות בפסקי דין של בית המשפט העליון, וחרף הסתמכות העיקבית של בתי המשפט המחוזיים על פסקי דין אלה, היה על הרשויות המוסמכות לצפות כי אותן הלכות ישונו, ולפעול, הלכה למעשה, על פי השינוי הצפוי, כי אז עולה קושי בסיסי ליישב ענין זה עם חובת הציבור להסתמך ולפעול על פי ההלכות הפסוקות המנחות הקיימות. נטען, כי מגישת בית המשפט העליון בפסק הדין עולה, לכאורה, כי

על אדם או על רשות מוסמכת מוטל לבחון בכל עת את בסיסן המשפטי של הלכות בית המשפט העליון ואת ההנמקות העומדות ביסודן. אם סביר להניח כי בהלכות שניתנו מצויה פרשנות שגויה להוראות חוק, כי אז הם לא רק רשאים, אלא אף חייבים, לסטות מההלכות הקיימות, ולכלכל צעדיהם על פי תחזית בדבר שינוי ההלכות, מחשש שמא הלכות חדשות, המבטלות הלכות קודמות, תוחלנה עליהם רטרופקטיבית, ותפגענה ביסוד הסתמכותם על הדין הקודם. מצב זה אינו ראוי, ועומד בניגוד לחובת כיבוד הלכות פסוקות, שהיא מיסודות השיטה.

שלישית, טוענים העותרים, כי האומדן הכספי של תיקי מס הכנסה התלויים ועומדים, שבהם נשענים הנישומים על ההלכה החדשה, וטוענים לקבלת השגותיהם בלא דיון לגופן עקב מעבר תקופת ההתיישנות, מגיע לכ-640 מיליון ש"ח. אובדן המס לקופת המדינה צפוי להיות אף גבוה מכך, מאחר שנישומים מבקשים עתה לתקן את כתבי הטענות שלהם, ולהוסיף טענת התיישנות המתבססת על ההלכה החדשה, הן בהליכים שעניינם מס הכנסה, והן בהליכים על פי חוקי מס אחרים. כן מוגשות בקשות לפתיחת שומות שנסגרו בגין ההלכה החדשה, מקום בו טרם חלפו המועדים לכך. אם תוחל ההלכה החדשה באופן רטרופקטיבי, כי אז בתיקים הפתוחים הנופלים לגידרה של הלכה זו תתקבלנה ההשגות בלא כל דיון לגופן, גם כאשר עמדת רשות המיסים השוללת את ההשגות הינה נכונה וראויה.

20. לאור כל אלה נטען, כי יש לבטל את החלת ההלכה החדשה באופן רטרופקטיבי, ולהפעילה רק מכאן ולהבא, על שומות שהוצאו לאחר נתינתה ביום 22.4.07. תחולה פרוספקטיבית בדרך זו תאזן כראוי בין האינטרסים השונים המעורבים בענין זה.

טענות המשיבה

21. המשיבה טוענת כי על פי הילכת סולל בונה, הכלל הוא כי הלכה פסוקה חדשה חלה הן פרוספקטיבית והן רטרופקטיבית, בכפוף לחריג, שבהתקיים תנאיו, ניתן לקבוע כי לא תהיה להלכה תחולה ביחס לעבר.

במקרה זה, לטענת המשיבה, בית המשפט העליון פעל כפרשן של דבר חקיקה קיים, וככזה, הוא הצהיר על הדין הקיים, וגילה את כוונתו האמיתית של המחוקק הטמונה בלשון סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. בנסיבות אלה, יש להחיל על ענין זה

את הכלל הרחב שנקבע בענין סולל בונה, לפיו הלכה שיפוטית חדשה תחול הן פרוספקטיבית והן רטרואספקטיבית. מוסיפה המשיבה, כי כבר בעת זו בתי המשפט פוסקים על פי ההלכה החדשה בתיקים דומים, ותיקים רבים אחרים עוכבו בבתי המשפט עד להכרעת בית המשפט העליון. החלת ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד תיצור מצב בלתי שוויוני ובלתי הוגן כלפי נישומים ששומותיהם נקבעו בטרם ניתנה ההלכה החדשה, לעומת אלה ששומותיהם נקבעו לאחר נתינתה, ויש למנוע אי-שוויון זה.

22. לגישת המשיבה, העותרים לא עמדו במשימה המורכבת להראות כי במקרה זה ראוי לפעול על פי החריג לכלל הרטרואספקטיביות, וכי יש להחיל את ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד. לטענתה, החלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה אינה כרוכה בהפסדי הכנסות בשיעורים הנטענים על ידי המדינה. גם החלה פרוספקטיבית בלבד לא תמנע מצבים בהם חלק מהשומות ייסגרו בפשרה בסכומים נמוכים מסכומי השומות שהוצאו; כן ניתן להניח, כי חלק מהנישומים שיתדיינו בערכאות משפטיות יצליחו לבטל את שומות המס שהוצאו להם, או להפחית מסכומן. יתר על כן, ככל שייגבו סכומי המס הקבועים בשומות, הדבר ייעשה לאחר הליכים משפטיים שעלולים להימשך שנים רבות. יוצא, אפוא, כי החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה כרוכה אף היא בתחזית לקבלת הכנסות באופן חלקי בלבד, אם בכלל, ובחלוף שנים רבות.

23. כן נטען, כי אין לקבל את טיעוני העותרים כי אכן הסתמכו על ההלכה הישנה, וכי הסתמכותם זו היתה סבירה, ומהווה גורם לגיטימי להחלת ההלכה החדשה מכאן ולהבא בלבד. בהקשר זה נטען, ראשית, כי הילכת ביר, עליה מסתמכים העותרים, נפסקה בבית המשפט העליון בשנות ה-70, והתבססה על פרשנות מילולית דווקנית, אשר איננה מייחסת לתכלית החקיקה את משקלה הראוי, פרשנות שאינה מיושמת זה מכבר בפסיקות בתי המשפט. על כן, פקיד שומה סביר צריך היה להניח את אפשרות שינוייה של הילכת ביר, ולנהל את ענייניו בצורה זהירה, מתוך ציפייה כי שינוי ההלכה צפוי להתממש בעתיד. מוסיפה המשיבה, כי אין לקבל את הטענות לפיו העותרים הסתמכו גם על הילכת עיני כגורם המחזק את הילכת ביר, מן הטעם שהילכת עיני עוסקת בפרשנות הוראה בחוק מע"מ, הנוקטת לשון שונה.

שנית, נטען, כי העותרים היו מודעים היטב למחלוקת העקרונית שנפלה בין שופטי בתי המשפט המחוזיים בתל אביב ובחיפה לבין שופטי בית המשפט המחוזי בירושלים, בנוגע לטיב פעולות פקיד השומה המפסיקות את מירוץ ההתיישנות לענין

השגות על שומות מס על פי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. יתרה מכך, גם בהחלטות בית המשפט המחוזי בתל אביב, אשר אימצו את הילכת ביר, קרא בית המשפט למחוקק לתקן את סעיפי הפקודה, באופן שייקצב לפקיד השומה מועד למשלוח ההחלטה בהשגה לנישום. במצב דברים זה, בחירתם של העותרים להסתמך על הדין הישן ולפעול על פיו איננה סבירה. המשיבה מוצאת חיזוק לטענתה זו בנתונים המשלימים שהגישו העותרים ביום 20.5.08, מהם עולה כי רובם המכריע של העניינים, ועיקר הסכומים המושפעים מהחלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה, מקורם בהליכים שתחילתם לאחר מתן פסק הדין בענין סמי בבית המשפט המחוזי בירושלים. העותרים, כך נטען, בחרו להתעלם מפסק דין זה, והמשיכו לפעול על פי הילכת ביר, ובכך נטלו על עצמם סיכון, ואין להם אלא להלין על עצמם.

24. מעבר לכך, טוענת המשיבה כי אין לייחס משקל רב לאינטרס ההסתמכות של רשות ציבורית במסגרת דיני המס בכלל, ובנוגע למס שטרם נגבה, בפרט. עקרון ההסתמכות של הרשות הציבורית הוכר במסגרת דיני המס רק מכוח "הגנת התקציב", כלומר, כאשר הרשות הציבורית טוענת שהשבת סכומי מס שנגבו ביתר עלולה לפגוע במסגרת התקציב שלה, וביכולתה לתפקד. זה אינו המקרה בענייננו; העותרים לא טענו, ואינם יכולים לטעון, להסתמכות על קבלת סכומים שנויים במחלוקת, שטרם נגבו, מכוח שומות מס פתוחות. סכומים אלה אינם ראויים להיכלל במסגרת התקציבית של העותרים, שכן טרם נקבע אם הם זכאים לקבלם, וקיים ספק אם בכלל ייגבו. לענין זה, המשיבה מתבססת על ענין סולל בונה, בו נדחתה טענת חברות ביטוח כי הן הסתמכו על כך שלא תחול עליהן חובה לשלם פיצויים בגין "השנים האבודות", וכי הן ביססו את חישוביהן האקטואריים על הנחה זו. חרף הטענה האמורה, נפסק בענין סולל בונה כי אין לאינטרס ההסתמכות הנטען משקל משמעותי דיו כדי להצדיק את החלת החריג לכלל הרטרואספקטיביות של הלכה חדשה. על אחת כמה וכמה כך בענייננו, משמדובר בסכומים ספקולטיביים בלבד, הפחותים באופן ניכר מהיקף הסכומים בהם דובר בענין סולל בונה.

25. לבסוף, טוענת המשיבה, כי גם אם הסתמכו העותרים בדרך התנהלותם על ההלכה הישנה, קיימים דינים כלליים שונים המגינים על אינטרס ההסתמכות שהם טוענים לו, עליהם יוכלו להישען ולקבל את תרופתם, ובכך יש משום מענה לקושי הנטען בהחלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה. בין דינים אלה מונה המשיבה את דיני ההתיישנות בפקודת מס הכנסה, את ההגנות בדיני עשיית עושר ולא במשפט, ואת עקרון הסופיות של ההליך המינהלי.

26. בית המשפט העליון קבע בענייננו הלכה חדשה באשר לפרשנותו של סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, הקובע תקופת התיישנות של שנה לצורך טיפול פקיד השומה בהשגת נישום שהוגשה אליו. בפרשו את הוראת החוק האמורה, סטה בית המשפט העליון מהלכה קודמת, אשר שררה במשך שנים רבות, ואשר פירשה את המושג "שימוש בסמכויות פקיד השומה" לצורך הפסקת מירוץ ההתיישנות בצורה שונה. מאליו מובן, כי הפרשנות החדשה שניתנה להוראת החוק תחול באופן פרוספקטיבי, על כל הארועים שיתרחשו לאחר מתן ההלכה החדשה. כן נקבע בפסק הדין, כי ההלכה תחול גם באופן רטרופקטיבי, על כל הענינים התלויים ועומדים שטרם הוכרעו, אף שהעובדות הקשורות בהם התרחשו קודם למתן ההלכה החדשה. האם החלת ההלכה החדשה על ארועים מן העבר היא נכונה וראויה, או שמא יש להחילה רק מכאן ואילך, על מערכות עובדתיות חדשות שהתרחשו ויתרחשו לאחר הינתנה? זו השאלה העומדת להכרעה בפנינו.

מושגי יסוד

27. לכל נורמה משפטית תחולה מבחינת המקום ומבחינת הזמן. שאלת תחולתה של הנורמה המשפטית מבחינת הזמן מתעוררת על רקע שינויים החלים בנורמות משפטיות עם חלוף העיתים, ונוכח שינויי הזמנים והשפעתם על התפיסות האנושיות. שאלה זו מתעוררת הן ביחס לחקיקה חדשה – הן ראשית והן מישנית – והן באשר להלכה פסוקה חדשה, בין אם היא סוטה מהלכה קודמת ובין אם היא קובעת נורמה חדשה, בבחינת יש מאין. לנורמה משפטית חדשה יכול שתהא תחולה רטרופקטיבית, אקטיבית, או פרוספקטיבית (רע"א 7028/00 אי.בי.אי ניהול קרנות נאמנות (1978) בע"מ נ' אלסינט בע"מ, פסקה 13 (לא פורסם, 14.12.2006) (להלן: ענין אי.בי.אי)).

28. תחולה רטרופקטיבית משמעה, כי הנורמה החדשה משנה לגבי העתיד את המעמד המשפטי, התכונות המשפטיות או התוצאות המשפטיות של מצבים שנסיימו, או של פעולות וארועים שנעשו או התרחשו לפני מועד כניסתה לתוקף של הנורמה החדשה (עע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 777 (1992) (להלן: ענין ארביב)). תחולה אקטיבית של נורמה חדשה משמעה שהיא מוחלת באופן מידי על מצב קיים השורר בעת נתינתה, ונועדה לשנות, והלכה למעשה משנה, אפקט משפטי של מצב קיים (שם, בעמ' 782). תיתכן חפיפה מסוימת בין תחולה אקטיבית לתחולה

רטרוספקטיבית, שכן גם בתחולה אקטיבית מוחלת הנורמה החדשה על מצבים שנוצרו או התרחשו קודם לנתינתה. תחולת החוק תהא פרוספקטיבית אם הוא יוחל על פעולות שתיעשנה בעתיד, ועל מצבים שיתקיימו רק בעתיד (ענין ארביב, בעמ' 777-778; אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב – פרשנות החקיקה 624-622 (1993) (להלן: פרשנות במשפט); אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 427-426, 427 ה"ש 161 (2003)).

29. בתחומי התחולה הפרוספקטיבית, תתכננה אפשרויות שונות, המביאות לעידון נוסף את ההחלה העתידית של הנורמה המשפטית החדשה. הפרוספקטיביות הטהורה מחילה את הנורמה החדשה על מקרים עתידיים בלבד, ובנורמה הילכתית חדשה, היא לא תוחל על המקרה הספציפי שבגידרו היא נוצרה, שכן עובדותיו התרחשו קודם למועד קביעתה. כמו כן, הנורמה לא תחול על מקרים התלויים ועומדים בעת קביעת הנורמה החדשה (עדנה קפלן "תחולה צופה פני עתיד לתקדימי בית המשפט העליון" משפטים ט 221, 244 (התשל"ט) (להלן: קפלן)). אפשרות נוספת, שזכתה לכינוי "פרוספקטיבית-פרוספקטיבית", מאפשרת קביעת מועד עתידי לכניסתה לתוקף של הנורמה החדשה. מטרתה של שיטה זו היא לאפשר לציבור להסדיר את ענייניו על רקע הנורמה העתידה לבוא, ואם מדובר בהלכה חדשה, לאפשר למחוקק לנקוט עמדה בחקיקה בנושא שלגביו נפסקה הלכה. אפשרות נוספת היא – "פרוספקטיבית-רטרוספקטיבית", המחילה נורמה הילכתית חדשה באופן פרוספקטיבי, למעט בעניינם של המתדיינים עצמם, שעליהם תוחל הנורמה החדשה באופן רטרוספקטיבי. ייתכן אף שהנורמה הפרוספקטיבית תחול רטרוספקטיבית על כל המקרים התלויים בבתי משפט בעת הינתנה (אהרן ברק שיקול דעת שיפוטי 420-421 (1987)).

הנורמות על פי סוגיהן

30. נורמות חדשות עשויות להיקבע במסגרת חקיקה ראשית בידי הרשות המחוקקת, במסגרת חקיקת מישנה על ידי הרשויות המינהליות המוסמכות, ובגידרן של הלכות שיפוטיות בידי הרשות השופטת.

שאלה התחולה בזמן מתעוררת ביחס לכל נורמה חדשה, יהא אשר יהא המקור שממנו היא שאובה. חרף זאת, התייחסות המשפט לסוגיית התחולה בזמן של נורמות חדשות אינה בהכרח אחידה, והיא מושפעת מהקטיגוריה אליה משתייכת הנורמה, אף כי שיקולים דומים טמונים בבסיס הכללים והעקרונות שהתפתחו בתחום זה. התחקות אחר התייחסות המשפט לשאלת התחולה בזמן של נורמות חדשות על פי הקטיגוריות

אליהן הן משתייכות – חקיקה ראשית, חקיקת מישנה, והלכות שיפוטיות – תועיל להבנת היחס ביניהן, ולהגדרת מרחב השיקולים והאיזונים שיש להפעיל לצורך הכרעה בשאלת תחולתה מבחינת הזמן של ההלכה החדשה בענייננו.

תחולתן בזמן של הוראות חקיקה ראשית

31. מעשה חקיקה עשוי לקבוע במפורש מהי חלותו מבחינת הזמן. בהעדר נורמה חוקתית המסדירה ברמה החוקתית את חלותה בזמן של הנורמה החקיקתית, חופשי המחוקק להסדיר את ענין חלות החוק מבחינת הזמן, ואף לקבוע כי הוא יחול רטרוספקטיבית (ב"ש 166/84 ישיבת תומכי תמימים מרכזית נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(2) 273, 279 (1984)). גם במצבים שבהם לא נקבע בחוק במפורש כי הוא יחול באופן רטרוספקטיבי, מסקנה זו עשויה להשתמע מהוראות החוק; התשובה לשאלה אם אכן משתמעת כוונה כזו נקבעת על פי פרשנות החוק, בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים. בעזרת כללי הפרשנות, נקבע היקף הפרישה של החוק, ובכלל זה היקף הפרישה מבחינת הזמן. כלל הפרשנות הבסיסי הוא כי את לשון החוק יש לפרש על פי תכליתו; בהעדר הוראה מפורשת בחוק בענין זה, תחולת החוק מבחינת הזמן תיקבע על פי תכליתו. "לחוק תהא אותה תחולה בזמן הנדרשת לשם הגשמת תכליתו. לשם כך יש לקבוע את תכליתו של החוק, ואת תקופת התחולה הדרושה להגשמתו" (ענין ארביב, בעמ' 776).

32. מעקרונות היסוד של השיטה נגזרות מספר חזקות ביחס לתכלית החקיקה, וביניהן החזקה כי תכלית החוק אינה מכוונת לתחולה רטרואקטיבית או רטרוספקטיבית של הנורמה החקיקתית. "חזקה על כל חוק, כי הוא צופה פני העתיד ולא פני העבר..." (ענין ארביב, בעמ' 776). טעמיה של חזקה זו נעוצים בהשקפה כי חקיקה למפרע נוגדת את עקרונות היסוד של השיטה, ואין להניח כי המחוקק ביקש להשיג תכלית העומדת בניגוד לעקרונות אלה. עקרון יסוד בשיטה הוא כי בני אדם מכלכלים צעדיהם על פי הנורמה השוררת בעת הרלבנטית, והיא זו המכוונת את פעולותיהם. החלת נורמה חדשה על פעולות שנעשו קודם להיכנסה לתוקף עלולה לגרום עוול ואי-צדק, שהרי החוק נועד לקבוע מה מותר ומה אסור, ולכוון בכך את הפעילות האנושית. לפיכך, מוחזקת חקיקה למפרע כחקיקה הפוגעת בתפיסות יסוד חוקתיות, בעקרון שלטון החוק, בוודאות המשפט ובכבטחון הציבור בו, ובאמון הציבור במוסדות השלטון (ענין ארביב, בעמ' 777; ענין א.י.בי.א.י, פסקה 13). כך בתחום המשפט האזרחי ובתחום המשפט הציבורי, ועל אחת כמה וכמה – בדיני העונשין.

"החזקה נגד חקיקה [רטרוספקטיבית] דרושה למען עשיית צדק. עקרון שלטון החוק דורש ודאות ובטחון ביחסים הבין-אישיים. חקיקה למפרע פוגעת בשני אלה. היא מבלבלת 'סדרי בראשית'... היא אינה מאפשרת תכנון מראש של ההתנהגות, ולפיכך גם פוגעת ביציבות המשפט... (ענין ארביב, בעמ' 776).

(ראו גם דנג"ץ 9411/00 ארקו, תעשיות חשמל בע"מ נ' ראש עיריית ראשון לציון (לא פורסם, 19.10.2009) (להלן: ענין ארקו); רע"א 7678/98 קצין התגמולים נ' דוקטורי, פ"ד ס(1) 489, 508 (2005) (להלן: ענין דוקטורי)). חזקת האי-רטרוספקטיביות של החקיקה נועדה "להגשים צדק, שלטון חוק, הכוונת התנהגות, ודאות ויציבות" (ענין אי.בי.אי, פסקה 13).

33. חזקת האי-רטרוספקטיביות של דבר חקיקה ניתנת לסתירה (ענין דוקטורי, בעמ' 508); בהעדר הוראה מפורשת בדבר החקיקה עצמו, שאלת הרטרוספקטיביות, האקטיביות או הפרוספקטיביות של תחולתו נבחנת על פי תכליתו (ענין ארביב, בעמ' 782). ככל שהחוק לא נועד להשפיע על מעמדן המשפטי, תכונותיהן המשפטיות או תוצאותיהן המשפטיות של פעולות שהתרחשו בעבר, או של מצבים משפטיים שהסתיימו בעבר, אזי תחול חזקת אי-הרטרוספקטיביות. לעומת זאת, חזקה זו לא תחול מקום בו החוק נועד לתקן מצב קיים ונמשך, שאז תחולתו תהיה אקטיבית; ככל שהחוק נועד להשפיע על מצבים ופעולות עתידיים בלבד, הוא יוחל באופן פרוספקטיבי (ענין ארביב, בעמ' 783).

תחולתן בזמן של נורמות מינהליות

34. החזקה כנגד חקיקה רטרוספקטיבית יפה, מקל וחומר, גם ביחס לחקיקת מישנה של רשויות מינהליות (ע"א 10/55 אל על בע"מ נ' עיריית ת"א-יפו, פ"ד י 1586, 1589 (1956)); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 964-965 (1996) (להלן: זמיר)). בהעדר נסיבות מיוחדות או טעמים מיוחדים, רואים תקנות כחלות מכאן ואילך אם אין הוראה אחרת בענין זה (סעיף 17 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש]; סעיף 22 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: חוק הפרשנות); סעיף 10 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, התש"ח-1948; ברוך ברכה משפט מינהלי 270-283 (1986); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 359 (2010); בג"ץ 28/94 צרפתי נ' שר הבריאות, פ"ד מט(3)



804, 813 (1995); ליחס בין חזקת אי-הרטרוספקטיביות לגבי חקיקה ראשית וחקיקת משנה, ראו: בג"ץ 2933/94 רשות שדות התעופה נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד נ(3) 837, 858-865 (1996); בג"ץ 5290/97 עזרא – תנועת הנוער החרדי לאומי בא"י נ' השר לענייני דתות, פ"ד נא(5) 410, 421-426 (1997); ענין ארקו, פסקאות 5, 6, 13 לפסק דינה של הנשיאה ביניש; "חקיקת משנה: נוהל והנחיות" הנחיות היועץ המשפטי לממשלה 2.3100 (60.012), סעיף 20.3 (התשס"ד)). היו תקופות שבהן הפסיקה סתתה מכלל זה, והכשירה חקיקת משנה למפרע גם בלא שהחוק המסמך התיר זאת, במפורש או במשתמע (בג"ץ 21/51 בירנבוים נ' עיריית תל-אביב, פ"ד ו 375 (1951); ע"א 311/57 היועץ המשפטי לממשלה נ' מ. דיזנגוף ושות' (שיט) בע"מ, פ"ד יג 1026, 1031 (1957)). על גישה זו נמתחה ביקורת נוקבת בכתיבה המשפטית; לדבריו של פרופ' זמיר:

"לדעתי, ראוי לקבוע חזקה פרשנית שהמחוקק לא הסמין את הרשות המינהלית להקנות לתקנות או להוראות מינהל תוקף למפרע. אכן, החזקה, כדרכן של חזקות פרשניות, צריכה להיות ניתנת לסתירה בכל מקרה, לפי לשון החוק או תכלית החוק. אך לצורך זה נדרש טעם מיוחד. בהעדר טעם מיוחד, לא תהיה הרשות המינהלית מוסמכת לפעול למפרע. חזקה זו נדרשת למען העיקרון של שלטון החוק וההגנה על זכויות האדם. על בסיס של חזקה כזאת, ניתן לקבוע הבחנות בין סוגי מקרים שבהם החזקה מקבלת יתר תוקף, או, להיפך, שבהם היא נחלשת, או אפילו נסתרת. כך, למשל, יש מקום להבחין לענין זה בין החלטה המיטיבה עם האזרח, לבין החלטה הפוגעת בו, וכן בין החלטה שנתקבלה לפי בקשה או הסכמה של האזרח, לבין החלטה שנכפתה עליו" (זמיר, בעמ' 968).

תחולתן בזמן של הלכות פסוקות

35. שאלת התחולה בזמן של הלכה פסוקה חדשה זכתה להתייחסות שונה של המשפט מזו הנקוטה ביחס לחקיקה ראשית ומזו המקובלת ביחס לחקיקת משנה מינהלית. על אף שמדובר בנורמות משפטיות – חקוקות ופסיקתיות – שנועדו לשנות מצב משפטי קיים, התייחסות המשפט לתחולה בזמן של נורמה חדשה במגזר החקיקה וחקיקת המשנה שונה בבסיסה מזו הנקוטה ביחס להלכה הפסוקה, ושוני זה משתקף בנקודת המוצא המדריכה את הפרשן באשר לתחולתה של הנורמה החדשה מבחינת הזמן. החזקה הפרשנית ביחס לנורמה חקיקתית חדשה היא, כי בהעדר הסדר מפורש בחקיקה, חלה חזקה פרשנית כי תכלית הנורמה החדשה מכוונת לחול מכאן ולהבא

בלבד, ולא באופן רטרופקטיבי. הנחה דומה חלה ביחס לחקיקת מישנה. נקודת המוצא ביחס להלכה שיפוטית חדשה, המשנה פרשנות חוק קודמת, היא שונה, ועל פיה, תחולתה של ההלכה היא פרוספקטיבית ורטרופקטיבית כאחד, אלא אם כן טעמים מיוחדים, המעוגנים בשיקולים מעשיים, מצדיקים להחילה מכאן ולהבא בלבד.

36. פסק הדין המנחה בסוגיית תחולתן של הלכות שיפוטיות חדשות מבחינת הזמן הוא ענין סולל בונה, שניתן ביום 27.2.06 בהרכב מורחב בבית משפט זה. בית המשפט בחן את השאלה מה דין התחולה מבחינת הזמן של הלכה משפטית חדשה, והגיע (ברוב דעות) למסקנה כי במישור הפרשני העקרוני, ההנחה היא כי הלכה חדשה חלה הן מכאן ולהבא והן באופן רטרופקטיבי. ייתכן חריג לכלל זה בהתקיים תנאים מסוימים, שאז תחול ההלכה רק מכאן ואילך.

לצורך ענייננו, חשוב להתחקות אחר טעמיה של הילכת סולל בונה, אשר באמצעותם ניתן יהיה לנתח את נסיבות הענין שלפנינו.

37. הנשיא ברק מנה את הטעמים לכלל התחולה הפרוספקטיבית והרטרופקטיבית של הלכה חדשה, וניתח את הגיונם ומשקלם הרעיוני: טעם ראשון לכלל נעוץ בטיעון התורתי. טיעון זה נשען על הנחה שמקורה בתורת המשפט, לפיה, כאשר בית המשפט פוסק את הדין, הוא, למעשה, מצהיר על הדין, ולא יוצר אותו. לפיכך, כאשר בית המשפט סוטה מפרשנות חוק שניתנה על פי הלכה קיימת, הוא קובע, למעשה, כי ההלכה הקודמת היתה מוטעית, ולא שיקפה את הדין לאמיתו. על פי גישה זו, ההלכה החדשה אינה יוצרת דין חדש אלא מצהירה על הדין כפי שהיה מאז ומעולם. מכאן נובעת התוצאה כי ההלכה החדשה פועלת רטרופקטיבית, על ארועי העבר, שכן היא מצהירה על הדין כפי שחל גם בעבר (ענין סולל בונה, פסקה 6 לפסק דינו של הנשיא ברק; כן ראו ד"נ 20/82 אדרס חומרי בנין בע"מ נ' הרלו אנד ג'ונס ג.מ.ב.ה., פ"ד מב(1) 221, 245 (1988); עדנה קפלן-הגלר "תחולה עתידית לתקדימי בית המשפט העליון" מאזני משפט ד – ספר אבנר חי שאקי 125, 126-127 (2005)).

38. טעם שני נסב על טיעונים חוקתיים. טיעונים אלה נעוצים בצורך להפריד הפרדה ראויה בין מעשה החקיקה לבין מעשה השפיטה; הפרדה זו מצדיקה אבחנה בין חקיקה לשפיטה מבחינת תחולתן של הנורמות בהיבט הזמן. הרשות המחוקקת מוסמכת לקבוע את תחולתו בזמן של חוק שהיא מחוקקת, ולרוב, ייקבע כי תחולתו תהיה פרוספקטיבית. בהינתן זאת, אם גם פסק הדין יוכל לקבוע תחולה פרוספקטיבית בלבד

של ההלכה הפסוקה הטמונה בו, הוא יקרב את מעמדה של ההלכה הפסוקה למעמד החקיקה, ובכך עשוי השופט להפוך למעין מחוקק (ענין סולל בונה, פסקה 7 לפסק דינו של הנשיא ברק). השמירה על הפרדה ראויה בין פונקציית החקיקה לפונקציית השפיטה מצדיקה, על פי גישה זו, יצירת אבחנה בין נורמה חקיקתית לבין נורמה הילכתית מבחינת התחולה בזמן.

טיעון חוקתי נוסף התומך בקיום הפרדה בין נורמה חקיקתית לנורמה פסיקתית מבחינת התחולה בזמן טמון בגישה לפיה הגבלת תחולת ההלכה הפסוקה החדשה לעתיד בלבד עשויה להבחין שלא כדין בין בעל הדין שבזכותו שונתה ההלכה, עליו תחול הנורמה החדשה, לבין בעלי דין אחרים, שעניינם תלוי בבתי משפט וטרם הוכרע, שההלכה החדשה לא תחול עליהם. מצב זה עלול ליצור קושי נוסף, המתבטא בקושי חוקתי הקיים בשיטות מסוימות, המחייבות את בתי המשפט לפסוק במחלוקות קונקרטיות בלבד, ולהימנע מחידוש הלכות שלא לצורך קונקרטי. החלה פרוספקטיבית בלבד של הלכה חדשה, שאינה חלה על בעלי הדין במחלוקת שבמסגרתה היא ניתנה, אינה מתיישבת עם דרישה חוקתית זו.

39. על פי הילכת הרוב בענין סולל בונה, מספר טיעונים מעשיים תומכים אף הם בהחלה רטרואספקטיבית של הלכה פסוקה חדשה. הטיעון האחד הוא, כי פסיקה רטרואספקטיבית משמשת בלם בפני סטיות-יתר של בתי המשפט מהלכות קודמות. הסרת הבלם מגבירה את החשש לריבוי סטיות מהלכות קודמות. הטיעון השני הוא, כי קיימות מספר אפשרויות להחלה פרוספקטיבית של הלכה חדשה, והבחירה ביניהן קשה. מורכבות זו עלולה לזרוע אי-ודאות בקרב בעלי הדין, ולשבש את תקינות ההליך השיפוטי. הטיעון השלישי הוא, כי החלה פרוספקטיבית טהורה, לפיה ההלכה החדשה לא תחול על בעל הדין שהביא לשינוי בהלכה, תחליש את המוטיבציה של בעלי דין להביא לשינויים בהלכה הקיימת. ורביעית, החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה עלולה לפגוע בציפיות הציבור מהשפיטה, ולפגוע באמון הציבור בבתי המשפט. כן נשמעה דעה, כי החלה פרוספקטיבית טהורה של הלכה חדשה תגרום לכך שהיא תיוותר בגדר אימרת אגב בלבד, ולא יהיה בכוחה להוות תקדים מחייב בסכסוכים דומים עתידיים, שכן במקרה הקונקרטי שבו נפסקה ההלכה, הדין לא הוכרע על פיה (קפלן, בעמ' 244).

40. הנשיא ברק מנתח בפסק דינו בענין סולל בונה את הטעמים התורתיים והחוקתיים, מצביע על הביקורת הנוקבת לה זכו בכתיבה המשפטית ובפסיקה, ומגיע

למסקנה כי משקלם לצורך הענין אינו רב. ההשגה העיקרית כנגד הטיעון התורתי מתמקדת בערעור התפיסה לפיה הלכה חדשה לעולם מצהירה על הדין הקיים, ולעולם אינה יוצרת אותו. לדבריו, פעמים רבות, פסק דין חדש יוצר דין חדש, המתאים לזמן ולמקום, וחידוש הדין לא נועד לבטל דין קודם על פי הלכה קודמת, שאין להניח כי היתה מוטעית מיסודה. במצבים רבים, הלכה חדשה הסוטה מהלכה קודמת נובעת מצורך לתת מענה לצרכים וערכים משתנים של החברה, כפי שהם נעים על פני ציר הזמן, ולא דוקא מפאת היותה של ההלכה הקודמת מוטעית. על פי עמדה זו, פרשנות החקיקה היא ענין דינמי, המתאים עצמו לצרכי השעה. "במצבים אלה, בהם השינוי במשפט המקובל נועד לגשר על הפער בין המשפט לחיים, התקדים הישן מתבטל לא משום שהוא היה מוטעה בשעתו, אלא משום שהוא אינו מתאים למציאות החדשה. למצב דברים זה אין התורה ההצהרתית נותנת תשובה" (ענין סולל בונה, פסקה 9 לפסק דינו של הנשיא ברק).

הטיעון החוקתי התומך ברטרופקטיביות של הלכה חדשה זכה אף הוא לביקורת נוקבת. הפונקציה השיפוטית, היוצרת דין חדש, היא בבחינת "חקיקה שיפוטית". אין מדובר בחקיקה במונח המוסדי, אלא בחקיקה במובנה הפונקציונלי, שכן בחקיקה השיפוטית נוצרת נורמה משפטית שלא היתה קיימת בעבר. חקיקה פונקציונלית זו אינה מטשטשת את ההפרדה הפונקציונלית בין הרשויות. מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה חדשה אינו פוגע, אפוא, בפונקציה החקיקתית המוסדית.

לאור כל אלה נקבע, כי הטעמים התורתיים והחוקתיים אינם מכריעים כנגד מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה פסוקה חדשה.

41. עם זאת, בית המשפט בדעת רוב קבע, כי הגורם המכריע בקביעת תחולתה של הלכה חדשה מבחינת הזמן הם השיקולים המעשיים: על פי גישה זו, נקודת הפתיחה היא, כי הלכה חדשה, המפרשת דבר חקיקה, וסוטה בכך מהלכה קודמת, חלה פרוספקטיבית ורטרוספקטיבית כאחד. ייתכנו שיקולים מעשיים שונים שבהתקיימם, וכפרי איזון ביניהם, ייקבע כי ההלכה החדשה לא תחול באופן רטרופקטיבי אלא מכאן ולהבא בלבד. על פי גישה זו, שיקול מרכזי בשלילת הרטרופקטיביות של הלכה חדשה קשור בנזק העלול להיגרם לאנשים או לגופים שסמכו על ההלכה הקודמת, וכלכלו את צעדיהם על פיה. אינטרס ההסתמכות על ההלכה הקודמת, ועל המצב המשפטי ששרר על פיה, הוא בעל משמעות רבת משקל לשלילת הרטרופקטיביות של ההלכה החדשה. שלילתה בנסיבות אלה משלבת את היתרון שבשימור כח השינוי של ההלכה המשפטית ופיתוח המשפט, בד בבד עם כיבוד אינטרס ההסתמכות של הפרט או

של הרשות. בכך נשמרים היציבות והבטחון המשפטי מחד, תוך התאמת המשפט לשינויי העיתים בתחום החברה והכלכלה, מאידך. שנית, ריבוי החלופות האפשריות בתחום התחולה הפרוספקטיבית של ההלכה אינו שולל אפשרות ליצור כללי "ברירת-דין" בענין זה. שלישית, החלה פרוספקטיבית בלבד של הלכה חדשה תואמת את חוש הצדק; היא מאפשרת להשיג יציבות משפטית, בד בבד עם קביעת הלכה חדשה אמיתית וצודקת. שילוב זה מגביר את האמון במעשה השפיטה. נפסק, אפוא, כי הכלל בדבר התחולה בזמן של הלכה חדשה ייקבע על בסיס איזון בין מכלול השיקולים הרלבנטיים לענין. וכך ניסח בית המשפט בדעת הרוב את הכלל בענייננו:

"מה הדין בישראל? נקודת המוצא העקרונית היא כי הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרואספקטיבית והן פרוספקטיבית. יחד עם זאת... אין מניעה עקרונית להכיר בכוחו של בית המשפט העליון ליתן לתקדימיו תוקף פרוספקטיבי בלבד. התורה ההצהרתית של המשפט לא נקלטה בעוצמה רבה בישראל; אין מניעה חוקתית להכיר באפשרות זו... השאלה אינה, אפוא, האם להכיר עקרונית באפשרות זו. על כך התשובה בחיוב. השאלה הינה באלו תנאים, ובאלו נסיבות, לפעול על פיה" (ענין סולל בונה, פסקה 17 לפסק דינו של הנשיא ברק).

עמדת המיעוט

42. ניתוח מכלול השיקולים – הטעמים התורתיים והחוקתיים והטעמים המעשיים – בהילכת הרוב בענין סולל בונה מצביע, מצד אחד, על מתן משקל נמוך לטעמים התורתיים והחוקתיים, ועל מתן משקל רב לשיקולים המעשיים, מצד שני. השיקולים המעשיים, כפי שפורטו בהילכת הרוב, מושכים במידה רבה דווקא לכיוון החלה רטרואספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה כנקודת מוצא, והחלטה באופן רטרואספקטיבי כחריג בלבד. לכאורה, ניתן היה להסיק מהמשקל היחסי שהילכת הרוב מייחסת לשיקולים השונים, כי ניתן היה, בה בעת, להגיע גם למסקנה כי הכלל הרגיל ביחס להלכה חדשה הוא כי היא אינה חלה על העבר, אלא פועלת כלפי העתיד בלבד, למעט במקרים חריגים, ובהימצא טעמים מיוחדים לכך. עיצוב הכלל בדרך זו היה יוצר הרמוניה חקיקתית ומושגית בין הקטיגוריות השונות שבהן מעוצבות נורמות המשפט – חקיקה ראשית, חקיקת מישנה, והלכה פסוקה – שאת כולם מאחדת, למעשה, תפיסה מהותית משותפת, המסתייגת, ביסודה, מהחלה רטרואספקטיבית של נורמות חדשות, אך מאפשרת זאת במצבים חריגים, שבהם תכליתה של הנורמה מצדיקה זאת, ומאזן השיקולים הרלבנטיים נוטה להחלטה גם כלפי העבר. קו הגבול בהילכת הרוב בין כלל הרטרואספקטיביות הכפוף לחריג לבין היפוכם של הכלל והחריג הוא דק, וביישומם

הלכה למעשה של השיקולים המעשיים, עשוי להיטשטש לא במעט השוני בין שתי חלופות אלה.

43. אכן, ברוח זו ניתח המשנה לנשיא מ' חשין את מכלול השיקולים הצריכים לסוגיה זו, ומסקנתו היא כי האיזון ביניהם ראוי שיביא לתוצאה כי "נורמה חדשה שנקבעה בפסיקה תחול על ארועים שיארעו לאחריה, ואילו חלותה על מקרי עבר תהא החריג. תחולתה של הנורמה החדשה תהא, אפוא, פרוספקטיבית, ועל המבקש להחילה רטרוספקטיבית – על מקרי עבר – יוטל הנטל להוכיח כי נכון וראוי להחיל אותה נורמה חדשה על מעשים שנעשו לעת מלכותה של הנורמה הקודמת ובהסתמך על קיומה" (שם, פסקה 3).

על פי עמדת המיעוט, כל מעשה, מחדל, ופעולה משפטית נעשים ב"חיקה" של שיטת משפט מסוימת, בזמן ובמרחב נתונים. באותו שלב, מתגבשות זכויות וחובות מסוימות, באופן שאינו ניתן לשינוי במישור הפיזי. במישור הנורמטיבי, ניתן לשנותם, אך תוך הכרה כי הם נתקבעו בינתיים על פי המשטר הנורמטיבי ששרר קודם לכן. מעמדם המשפטי של מעשים ומחדלים בעלי משמעות משפטית נקבע על פי הדין השורר בעת התרחשותם. מכאן רעיון הפרוספקטיביות של החקיקה, המוצא את ביטויו, בין היתר, בסעיף 22 לחוק הפרשנות. על פי גישה זו, רעיון זה תקף לא פחות גם ביחס להלכה שיפוטית חדשה, והכל, אם אין בענין דבר שאינו מתיישב עם נקודת מוצא זו:

"בפסקי דין ובהחלטות היוצאות מלפניו, יוצר בית משפט זה חוק ('חקיקה שיפוטית') וזכויות, ועל דרך העיקרון לא ימצא לי טעם טוב להבדיל בין מערכת שבה חוק מבטל חוק, לבין מערכת שבה הלכה מבטלת הלכה" (פסקה 11 לפסק דינו של המשנה לנשיא מ' חשין).

על פי דעת המיעוט, יסוד ההסתמכות על מצב משפטי נתון, שעל פיו מכלכלים בני אדם את מעשיהם, מוליד את העקרון לפיו אין בכוונת חוק חדש או הלכה חדשה לפגוע בזכויות או בחבויות שנולדו במסגרת הדין או ההלכה הקודמים, אלא בכפופות למצבים חריגים, שבהם, בתנאים מסוימים, ראוי להחיל נורמה פלונית גם על העבר.

44. נראה, כי מוקד האבחנה בין דעת הרוב למיעוט הוא במשקל הסגולי שיש לייחס בגידרון לשיקולים המעשיים, שהעיקרי שבהם הוא גורם ההסתמכות על המצב הנורמטיבי הקודם, ומידת הפגיעה בזכויות מוקנות הצפויה מהחלת הנורמה החדשה באופן רטרוספקטיבי. האבחנות העיוניות והשוני בין דעות הרוב והמיעוט עשויות

להיטשטש בבחינה המעשית של נסיבות הענין הקונקרטיים, אשר במסגרתן תיבחן עוצמת הפגיעה וטיבה, כאמור.

החריג לכלל הרטרופקטיביות של הלכה פסוקה חדשה

45. שיקול מרכזי להחלת החריג לכלל הרטרופקטיביות של הלכה חדשה, על פי הילכת סולל בונה, קשור, כאמור, באינטרס ההסתמכות של יחידים וגופים – פרטיים ושלטוניים – אשר ניהלו את ענייניהם על פי ההלכה השיפוטית הישנה, ואשר לגביהם החלת הנורמה החדשה באופן רטרופקטיבי עלולה לגרור פגיעה ואי-צדק. אכן, "אינטרס ההסתמכות עובר במשפט הישראלי כחוט השני" (בג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241, 283 (2004)). אינטרס ההסתמכות הוא מהאינטרסים המוגנים במשפט הציבורי ובמשפט הפרטי כאחד. כאשר שינוי רטרופקטיבי של הלכה עלול לפגוע בפגיעה קשה במי שהסתמך עליה, וכלכל את עניינו על פיה, קמה הצדקה לשלול תחולה כזו, ולהגביל את תחולת ההלכה החדשה לעתיד. "הבחינה העיקרית צריכה להתרכז באינטרס ההסתמכות" (דברי הנשיא ברק בענין סולל בונה, פסקה 18 לפסק דינו). לעומת זאת, מקום שהחלתה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה אינה כרוכה בפגיעה באינטרס ההסתמכות, או שטענת ההסתמכות אינה סבירה, או שמסיבה אחרת אין לתת לה משקל, כי אז אין מקום לסטות מכלל הרטרופקטיביות. כן אין מקום לתחולת החריג במקום בו היתה הסתמכות על מצב משפטי קודם, אך ניתן לתת מענה לאינטרס זה באמצעות הגנות הלקוחות מדינים אחרים הנותנות מענה לפגיעת המסתמך, בד בבד עם החלה רטרופקטיבית של הנורמה החדשה. שלילת הרטרופקטיביות של ההלכה בתורת חריג מוצדקת רק כאשר קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה, וכאשר אין בדין הכללי הגנה על אינטרס זה המונעת פגיעה, או כאשר מחיר ההיזקקות להגנת הדין הכללי הוא כה כבד עד כדי להופכה לבלתי כדאית. שאז, ראוי לשלול את הרטרופקטיביות, וליתן להלכה החדשה תוקף פרוספקטיבי בלבד.

46. בכך לא מתמצה מבחנו של החריג. קיום הסתמכות שהחלה רטרופקטיבית של הלכה חדשה תפגע בה, עדיין אינו מביא בהכרח, ובכל מקרה, לשלילת תחולתה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה. אינטרס ההסתמכות אינו מוחלט. יש לאזן בינו לבין מלוא הערכים והעקרונות המתנגשים עמו:

"לעיתים, עשוי בית המשפט לסבור כי השיקולים התומכים בשינוי הדין, משקלם עולה על השיקולים

התומכים בהלכה הישנה, ועל הנזק הנגרם לאינטרס ההסתמכות, מעצם השינוי" (ענין סולל בונה, פסקה 22 לפסק דינו של הנשיא ברק).

בית המשפט בהילכת הרוב מסכם וקובע:

"אכן, ההכרעה בשאלה אם ליתן להלכה החדשה אך תוקף פרוספקטיבי, חייבת לקחת בחשבון את מלוא השיקולים הנוגעים בדבר; על השופט לאזן ביניהם, תוך מתן משקל לשיקולים הנוגדים, בנסיבותיו של המקרה שלפניו. כל זאת, כאשר נקודת המוצא העקרונית הינה תוקף רטרואספקטיבי ופרוספקטיבי של ההלכה החדשה" (שם, פסקה 22).

ההכרעה אם לסטות מכלל הרטרואספקטיביות, ולהגביל את תחולת ההלכה החדשה לעתיד בלבד, מותנית, אפוא, במערך איזונים מורכב. שיקולים רלבנטיים שונים צריכים להישקל במסגרתו, כשגורם ההסתמכות הוא בעל משקל מיוחד מביניהם, אך אינו בהכרח השיקול הבלעדי. בכלל השיקולים יש לשקול, בין היתר, את החשיבות שבשינוי הדין במבט לאחור מבחינת הפרט והכלל, ואת הצורך בהחלת החידוש הנורמטיבי על ארועי העבר על רקע תכליתה ומהותה המיוחדת של ההלכה החדשה שנפסקה וחשיבותה מבחינת האינטרס הציבורי. כנגד אינטרס ההסתמכות של האחד על ההלכה הישנה, עשוי לעמוד אינטרס של אחר לזכות ביתרון שההלכה החדשה מעניקה לו. האיזון בין כלל השיקולים צריך להימצא, אפוא, באותה נקודה אשר תשיג את התוצאה האופטימלית בעשיית הצדק במכלול האינטרסים המתנגשים במקרה נתון.

מן הכלל אל הפרט

47. בהינתן העקרונות שנפסקו בענין סולל בונה, יש להכריע האם צדק בית משפט זה כאשר פסק כי תחולת ההלכה הפרשנית החדשה מבחינת הזמן תהיה רטרואספקטיבית ופרוספקטיבית כאחד, במסגרת הכלל הרחב, או שמא יש מקום להחלת החריג על ענין זה, ולקבוע כי תחולתה תהא מכאן ולהבא בלבד.

48. עיקרה של ההלכה החדשה טמון בפרשנות המונח "שימוש פקיד השומה בסמכויותיו" לצורך מתן החלטה בהשגה, בהקשר לתקופת התיישנות שנקבעה בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה. על פי הוראה זו, אם בתוך שנה "לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" יראו את ההשגה כאילו נתקבלה. השאלה בחידודה היתה, האם שימוש בסמכויות פקיד השומה לצורך מנין תקופת התיישנות מתמצה בקבלת החלטת פקיד



השומה בהשגה, או שמא לצורך מיצוי הסמכות כאמור בתוך תקופת ההתיישנות יש להעביר את ההחלטה שנתקבלה לידי הנישום. בית המשפט קבע, כי תכלית החקיקה מובילה למסקנה כי בלא העברת ההחלטה לידיעת הנישום, לא מיצה פקיד השומה את סמכותו, וככל שחלפה שנה מאז הגשת ההשגה, וההחלטה לא הועברה לידיעת הנישום, חלפה תקופת ההתיישנות, ויראו את ההשגה כאילו נתקבלה. בית המשפט הגדיר את תכליתה של הוראת החוק האמורה כמיועדת, בין היתר, לצמצם את אי-הוודאות המשפטית בה שרוי הנישום, כאשר טרם ניתנה החלטה בענייננו, או כאשר ניתנה החלטה אך הוא אינו יודע את תוכנה. אין זה ראוי ואין זה הוגן להשאיר בעינו מצב של אי-ודאות לתקופה בלתי מוגדרת בזמן.

משמעותה המעשית של ההלכה החדשה היא, כי בכל מקרה בו החלטת פקיד השומה בהשגה לא הועברה לידי הנישום בגבולות תקופת ההתיישנות, ההשגה שהוגשה מתקבלת כמות שהיא, בלא כל דיון ובירור לגופה. מצב זה משמעו, כי שומות שהוצאו בידי פקיד השומה עלולות להתבטל כליל, או להיות חשופות לשינויים מהותיים, הכל בהתאם לתוכן ההשגה, המתקבלת על כל האמור בה. ההנחה הטמונה בהסדר חקיקתי זה היא, כי החוק נותן משקל מכריע לחובתו של פקיד השומה לעמוד בלוח הזמנים שנקבע לצורך מתן החלטתו ושיגורה לנישום, וזאת גם על פני העקרון המנחה בדבר חשיבות גביית מס אמת, העובר כחוט השני בהקשרים שונים של דיני המס. שהרי, הסנקציה המוטלת על רשות המס בשל אי-קיום החובה על פי סעיף 152(ג) לפקודה, שעניינה קבלת ההשגה כמות שהיא, אינה מתיישבת בהכרח עם גביית מס אמת, שכן היא אינה מאפשרת בדיקת נכונותה של ההשגה וקביעת המס המגיע מהנישום בעקבות בדיקה זו. הערך של יעילות עבודתו של פקיד השומה, והצורך במתן שירות ראוי לנישום בתוך פרק זמן מוגדר, גוברים להשקפת המחוקק אף על ערך גביית מס אמת. קביעת תקופת התיישנות לטיפול הגורם המוסמך בהשגה נועדה להשיג גם שיווי משקל בין החובות שהחוק מטיל על הנישום לעמוד בלוחות זמנים להגשת הליכים שונים על ידו, כגון דו"חות מס, השגות, עררים, ערעורים, וכיו"ב, לבין חובתה של הרשות מצידה לעמוד גם היא בגבולות מועדים סבירים בטיפול בענייניו של האזרח. הדדיות זו יוצרת את האיזון הראוי ביחסי האזרח והרשות, ושמה דגש על זכות האזרח לקבל שירות יעיל ותקין מהרשות המינהלית.

49. פסיקה זו של בית המשפט הפכה הלכה פרשנית קודמת ששררה במשך שנים רבות, ואשר על פיה מיצה פקיד השומה את סמכותו על פי סעיף 152(ג) לפקודה בעצם מתן החלטה בענין ההשגה, גם אם ההחלטה לא הגיעה לידי הנישום בתוך תקופת ההתיישנות שהוגדרה בו (הילכת ביר ופסק הדין עיני שבא בעקבותיה).

בית המשפט בענייננו הבהיר, כי הוא סוטה מהילכת ביר בשל ההתפתחות שחלה בדיני הפרשנות הכלליים, אשר לא ייחסו בעבר משקל רב לתכלית החקיקה, בדומה למשקל הניתן למרכיב זה בפרשנות הנהוגה כיום. משמעות הנמקה זו היא, כי אין מדובר בהלכה חדשה המבטלת הלכה קודמת בשל טעות בקביעתה. מדובר בהלכה חדשה, פרי התפתחות שחלה בדיני הפרשנות עם שינויי העיתיים, שהביאה לתפיסה פרשנית שונה של טקסטים כתובים למיניהם, תוך מתן משקל רב לתכלית הנורמה הכתובה, בצד ניסוחה המילולי. הילכת בית המשפט בענייננו היא, אפוא, הלכה "יוצרת", שאינה באה לתקן את עיוות העבר, אלא נועדה לבסס דין חדש, שונה מזה ששרר קודם לכן, באמצעות שימוש שונה בכלי פרשנות החקיקה, על רקע תפיסה מתפתחת של מהותם וטיבם של כלים אלה.

הגדרת סוג המקרים העומדים ביסוד המחלוקת בדבר תחולתה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה

50. יש להגדיר את מגזר המחלוקת המדויק בענייננו לענין התחולה הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה. בענין זה יש להבהיר, כי מחלוקת זו מתייחסת לאותם מקרים בהם נערכו בעבר שומות בידי פקיד השומה, והוגשו בגינן השגות בטרם ניתנה ההלכה החדשה. ככל שנקבעה שומה קודם למתן ההלכה החדשה, אך ההשגה עליה הוגשה לאחר מתן ההלכה, כי אז תוחל על השגה זו הקביעה החדשה, ואין בכך משום החלה רטרופקטיבית של הנורמה החדשה. שהרי, עיקרה של הנורמה מתמקדת בדרך הפעלת סמכויות פקיד השומה בדונו בהשגת הנישום, ואין נפקא מינה אם השומה עצמה נקבעה קודם למתן ההלכה החדשה.

שאלת חלוקת הרטרופקטיבית של ההלכה החדשה מתייחסת, אפוא, להשגות שהוגשו בטרם נתקבלה ההלכה החדשה.

מגוון השיקולים לענין תחולה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה

51. כדי לבחון האם ראוי להחיל על ההלכה החדשה בענייננו את כלל הרטרופקטיביות, או שמא את החריג לו, שמשמעותו היא כי בנסיבות מקרה זה תחול ההלכה רק מכאן ולהבא, יש לבחון את מכלול השיקולים הרלבנטיים לכאן ולכאן, ולקבוע את נקודת האיזון ביניהם.

52. החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה משמעה היא, כי החלת תקופת ההתיישנות על החלטות פקיד השומה שלא הועברו לידיעת הנישומים תחול לא רק על מקרים עתידיים, אלא גם על כלל המקרים התלויים ועומדים שהוגשו בהם השגות קודם למתן ההלכה החדשה, לרבות שומות שההליכים מאפשרים עדיין את פתיחתן, על אף שהנסיבות העובדתיות של כל אותן שומות התרחשו תחת משטרה הקודם של הילכת ביר, שבוטלה עתה.

שיקול מרכזי בהחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה מורה, כי הקביעה המיטיבה עם הנישום, לפיה יש להודיע לו על תוצאות החלטת פקיד השומה בתוך שנה מהגשת ההשגה, ראוי שתחול לא רק על השגות עתידיות אלא גם על השגות שהוגשו בעבר ביחס לשומות שטרם נסגרו באופן סופי. תכלית הוראת החוק היא להגביר את הוודאות והבטחון המשפטי של הנישומים, וערך זה חשוב לא רק ביחס להשגות העתידיות אלא גם ביחס להשגות העבר בשומות שטרם נסגרו. זאת, גם בהנחה המסתברת כי נישומים שהשגותיהם הוגשו קודם למתן ההלכה החדשה הניחו – ולו במישור הקונסטרוקטיבי – כי בהתאם להילכת ביר, די במתן החלטת פקיד השומה בתוך תקופת ההתיישנות כדי לקטוע את מירוצה, ואין הכרח לצורך כך במשלוח ההחלטה לנישום.

החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה מביאה עימה שוויון בין נישומים ששומותיהם עדיין תלויות ועומדות, והגישו השגות קודם למתן ההלכה, לאלה שיגישו את השגותיהם בעתיד. משמעותה היא, כי על כל אותן שומות שטרם הוכרעו באופן סופי, והוגשו לגביהן השגות בעבר, יוחל הכלל החדש, שנועד להיטיב עם הנישומים. זאת, באמצעות הטלת הסנקציה של קבלת ההשגות שהוגשו על פניהן, בלא דיון לגופן, כל אימת שהחלטות פקיד השומה, אף שניתנו במועד, לא שוגרו לנישומים בתוך תקופת ההתיישנות. משמעות ההחלה הרטרופקטיבית בנסיבות אלה היא מתן משקל מכריע לחובתו של פקיד השומה לתת את החלטותיו ולשגרן לאזרחים בתחומי לוח הזמנים שנקבע, בין ביחס לעבר ובין ביחס לעתיד, על פני תכלית גביית מס אמת, המצריכה, לצורך הגשמתה, בירור השגות נישומים לשומות שהוצאו, לגופן.

השיקולים כנגד החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה

מגוון שיקולים פועלים כנגד החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה  
בנסיבות ענין זה. אלה הם:

גורם ההסתמכות

53. מקרה זה מצביע על הקושי המובנה בהחלה רטרופקטיבית של הלכות חדשות כשמתקיים גורם הסתמכות דומיננטי של פרט או של גורם שלטוני על המצב המשפטי ששרר קודם לשינוי ההלכה, תוך שינוי מצב לרעה בהחלת הדין החדש על ארועים שהתרחשו בעבר. הוא מבטא התנגשות בין הסתמכות גורם שלטוני, הפועל בשם הציבור על פי המצב המשפטי ששרר קודם לנורמה החדשה, לבין אינטרס הפרט ליהנות מההלכה החדשה, המיטיבה עמו, הן במבט לעתיד, והן בתחולתה על מצבים שנוצרו בעבר.

רשויות המס פעלו לאורך כל השנים ברוח הילכת ביר, וכלכלו על פיה את צעדיהם. הן הניחו, כמקובל ברשויות המדינה, כי דין שהוכרע על פי פרשנות מסוימת של בית המשפט העליון הוא המחייב את הכל, הן את הפרט הנישום והן את הרשות המוסמכת. הסתמכות זו על הילכת ביר הינחתה את פעולת רשות המיסים, ועל פיה הושם הדגש בהתנהלות הרשות על מתן החלטות פקיד השומה תוך שנה מיום הגשת ההשגות, אך לא היתה הקפדה על משלוח תוכן ההחלטות לנישומים בתוך אותו פרק זמן, שכן חובה זו לא נכללה בפרשנות החוק שהיתה מקובלת אותה עת. שינוייה של ההלכה, והחלתה לא רק על השגות עתידיות, אלא גם על השגות שהוגשו קודם לנתינתה, פוגעת במישרין באינטרס ההסתמכות של הרשות המוסמכת, אשר פעלה וכלכלה את צעדיה על פי מצב משפטי נתון, שהתקיים לאורך שנים רבות.

חשוב להדגיש, כי אין מדובר בהתנהלות הרשות במקרה בודד, אלא בנוהל פעולה מערכתית כולל, החובק את כל היקף פעולתה של רשות המיסים ביחס לאוכלוסיית הארץ כולה.

54. החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה בענייננו עשויה לפגוע במידה משמעותית ביציבות ובוודאות המשפטית שעל יסודם פועלת הרשות הציבורית, תוך הישענות על הפרשנות המחייבת של הדין, כפי שהיא ניתנת על ידי בית המשפט העליון מעת לעת. ברי לכל, כי בית המשפט העליון, שאינו כבול בתקדימיו הוא, עשוי לשנות

ולסטות מהלכות שנקבעו על ידיו, בהתקיים תנאים מסוימים לכך. אולם כל עוד הלכה פסוקה לא שונתה, מצופים הן האזרח והן הרשות המינהלית לפעול על פיה, ולכלכל צעדיהם בהתאם לה. ציפייה זו מובנית ביסודות התפיסה של שלטון החוק, ובהנחה הטמונה בה לפיה על הפרט, ולא כל שכן על רשויות המדינה, לכבד הלכה שיפוטית שניתנה בבית המשפט העליון כל עוד היא עומדת בעינה, ולא שונתה או בוטלה.

ערעור הנחת יסוד זו עלול להביא לפגיעה בתפיסת כיבוד החוק וכיבוד ההלכה הפסוקה, המתווה את נורמת ההתנהגות שעל פיה הפרט ורשויות הציבור אמורות לפעול. הוא עלול לגרור אי-יציבות ואי-בהירות בהתנהלותה של הרשות הציבורית, ובכללים האמורים להנחות את פעילותה. המחשבה כי מוטל על הרשות להתחקות ולתהות אחר משמעות ההלכה הפסוקה הקיימת, לבחון את משקלה הערכי, ואת מידת הסיכוי הסביר כי היא תשונה בעתיד, ועל פי הערכה זו לכלכל את צעדיה, הינה קשה ומורכבת במישור העיוני והמעשי כאחד. במישור העיוני – היא אינה מתיישבת עם מושגים בסיסיים של שלטון החוק, שההלכה הפסוקה הקיימת היא חלק ממנו. הדין מחייב כמות שהוא, גם אם הוא נתון להשגות, וגם אם הוא עשוי להשתנות בעתיד, ועל הפרט והרשות הציבורית לפעול על פיו כל עוד לא שונה. במישור המעשי – יצירת אי-ודאות ביחס למידת החובה ואף הזכות והציפייה לכבד הלכה פסוקה ולפעול על פיה, עלולה לזרוע מבוכה קשה ביחס לפרט, האמור לכלכל צעדיו על פיה, כמשקפת את המצב המשפטי הקיים; היא עלולה לפגוע בהתנהלותה התקינה של הרשות המינהלית, ולהעמידה בפני קשיי תיפקוד ניכרים. משעה ששוב אין זה ברור אם יש וניתן לפעול על פי ההלכה הפסוקה כמות שהיא, והאזרח והרשות מצופים להניח את אפשרות שינוייה, ולפעול על פי הערכה זו, נשמט יסוד הוודאות והיציבות בהתנהלותו של הפרט ובפעולתה של הרשות כאחד. תוצאותיה של מציאות כזו – מי ישורן.

ההסתמכות על הדין הקיים, ועל הלכה פסוקה קיימת המפרשת אותו, מהווה גורם בעל משקל מיוחד בקביעת תחולתה בזמן של הלכה חדשה המשנה את פרשנות הדין.

55. בענייננו, מערכות ההתנהלות של רשות המיסים הותאמו באופן טכני מלא לדרישות המצב המשפטי ששרר על פי ההלכה הקודמת. מערכות המיחשוב הותאמו לכך, והנהלים להדרכת פקידי השומה בפעולתם תאמו לכך. עם התקבל ההלכה הפרשנית החדשה של הדין, פשיטא כי על הרשות המינהלית להיערך לשינויים המערכתיים המתאימים, כדי להתאים את המערכת האנושית והמיחשובית לקביעה החדשה. כל עוד פניה של ההלכה החדשה הם לעתיד, רשות המיסים חייבת לכוון עצמה

ליישום ההסדר החדש, ולעמוד בדרישותיו. שונה הדבר לגבי העבר. החלת הקביעה החדשה על השגות שהוגשו בעבר גובלת בפגיעה קשה בציפייה ובהסתמכות הלגיטימית של רשויות המס על המצב המשפטי ששרר בעת התרחשות הארועים הרלבנטיים לענין. הגבלת תחולת ההלכה החדשה לעתיד בלבד, ביחס להשגות שתוגשנה לאחר הינתנה, מונעת פגיעה בגורם ההסתמכות של הרשות המינהלית, שהוא חיוני לקיומו של שלטון חוק ולהבטחת פעילות תקינה של הרשות המינהלית. החלת ההלכה על השגות שהוגשו בעבר עלולה לגרום פגיעה משמעותית ברשות הציבורית, הן בהקשר לנסיבות המיוחדות לענייננו כאן, והן לגורמי היציבות והוודאות המשפטית באופן כללי, החיוניים לפעולתן של הרשויות המינהליות, ולהתנהלותם של פרטים, כאחד.

56. על רקע הדברים האמורים, אני מתקשה לקבל את טענת המשיבה, לפיה הסתמכות פקיד השומה על ההלכה הקודמת בענין ביר היתה בלתי סבירה בנסיבות הענין, וכי היה עליו להניח על פי שיקול דעתו כי ההלכה תשונה, כפי שאכן שונתה, ולכלכל צעדיו על פיה מבעוד מועד.

טענה זו, אילו נתקבלה, היתה עומדת בניגוד להנחה ולציפייה כי רשות מינהלית תקיים ותפעל על פי הדין, כפי שהוא עומד נכון למועדו. קיום ציפייה כי הרשות תסטה מהנורמה הנקבעת על פי ההלכה הפסוקה הנכונה לעיתה, ותכוון את פעילותה על פי הערכה בדבר אפשרות שינוייה של ההלכה בעתיד, לא זו בלבד שהיא עלולה לטשטש ולהקהות את החובה הקיימת לפעול על פי הדין ולקיים את ההלכה הפסוקה כמות שהיא, אלא בידה להביא אף למצבים שבהם ציפייה כזו והיערכות על פיה עלולים שלא להיטיב עם האזרח, ואף לפגוע בו.

בענייננו, אין לקבל את הטענה כי רשות המיסים היתה אמורה להניח, לפני מעשה, כי הילכת ביר עשויה להשתנות, ולהתאים את נוהלי פעולתה לשינוי המצופה. משנפסקה הילכת ביר, ולאחריה הילכת עיני, עמדה לנגד עיני רשויות המס הלכה ברורה שיצאה מעם בית המשפט העליון, לפיה אין חובה על פקיד השומה לשלוח הודעה לנישום על תוכן החלטתו בהשגה בתוך תחומי תקופת ההתיישנות על פי סעיף 152(ג) לפקודה. הלכה זו עמדה על תילה עשרות שנים בלא שינוי, ועל פיה כלכלה הרשות המינהלית את מהלכיה. קשה לצפות מרשות המיסים בענייננו כי תעריך מראש את אפשרות שינוי ההלכה בעתיד, נוכח התמורות שחלו בתפיסת הפרשנות הכללית של הדין, ועל פי הערכה זו תבנה את מערך פעילותה בטיפול בהשגות נישומים. קביעת סעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה, לפיה הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת

כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון, מקרינה מאליה גם על הרשויות המינהליות, הנדרשות לכבד הלכות קיימות ולפעול על פיהן. דרישה זו אינה רק בבחינת חובה, אלא גם בבחינת זכות; לפיכך, ההסתמכות על הלכות קיימות היא טבעית לרשות המינהלית לא רק ביחס להלכות המחייבות אותה לדרך פעולה מסוימת, אלא גם ביחס להלכות המפרשות בצמצום את חובותיה על פי החוק, והיא זכאית לכלכל על פיהן את דרך התנהלותה.

גביית מס אמת – היבטי דיני המס

57. משמעות ההלכה החדשה היא כי פקיד השומה נדרש להשתמש בסמכויותיו, הכוללות מתן החלטה בהשגה ושליחתה לנישום, בתוך פרק זמן מוגדר של שנה, ואם לא יעשה כן – תתקבל ההשגה שהוגשה בלא דיון לגופה. במהות הוראת חוק זו טמונה המגמה להבטיח את פעולתו היעילה של פקיד השומה, ואת מתן השירות ההוגן לנישום, תוך הטלת סנקציה במקרה של אי-עמידה בלוח הזמנים שקבע החוק. בכך ניתן משקל מכריע לחובת פקיד השומה למצות את חובותיו בפרק הזמן שהוגדר לצורך כך, גם על פני עקרון גביית מס אמת מהאזרחים. שהרי, קבלת ההשגה כמות שהיא, בלא דיון בתוכנה ובמידת ביסוסה, עשויים להביא לשינוי או ביטול השומה באורח אוטומטי, בלא בירור לגוף העניין, תוך ויתור אפשרי על גביית מס אמת מן האזרח.

58. כאשר הרשות המינהלית מודעת לדרישות הדין ביחס לאופן הפעלת סמכויותיה בתוך תקופת ההתיישנות, היא יכולה וחייבת להיערך מראש לעמוד בדרישות אלה, לא רק על שום חובתה הכללית לפעול על פי החוק כפי שמפורש בהלכה הפסוקה, אלא גם על שום הסנקציה החריפה שהחוק קובע על חריגה מדרישות אלה, המשפיעה במישרין על גביית מס אמת מן האזרח. אולם, מקום בו הרשות אינה מודעת מראש להיקף המוגדר של חובותיה, כפי שאלה הוגדרו מאוחר יותר בהלכה החדשה, ופועלת כנדרש ממנה על פי ההלכה הקודמת, הסטייה מעקרון היסוד בדבר גביית מס אמת מהווה שיקול בעל משקל רב לצורך שלילת הרטרופקטיביות של ההלכה החדשה.

59. ענייננו בהלכה החדשה העוסקת בפרשנות להוראה בפקודת מס הכנסה. את חוקי המס, כיתר חוקי המדינה, יש לפרש על פי התכלית שבבסיסם, ולבחור את הפרשנות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958 (2003); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 18-21 (2005)). תחולתה של נורמה בענייני מס מבחינת הזמן נגזרת מתכליתו של דבר

החקיקה העומד בלב הענין, כדי להבטיח הגשמה מיטבית של תכלית הנורמה, ואת מיצויו המלא של המהלך הפרשני בידי בית המשפט (פרשנות במשפט, כרך א – תורת הפרשנות הכללית, בעמ' 263).

ביסוד חקיקת המס עומדות מטרות שונות. העיקריות שבהן הן הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית, וחיוב הנישום בתשלום מס אמת. אכן, "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999)). לכך עשויות להתלוות מטרות נוספות, בעלות אופי חברתי. באמצעות מכשיר המס, מעודדת החברה פעולות הראויות לעידוד, ומרתיעה ונלחמת במהלכים שרוצים למונעם; המס מפתח מקורות טבעיים ואנושיים ומעודד תעשייה, מדע ומחקר. הוא מביא לחלוקה מחדש של אמצעי הייצור (אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 434 (התשנ"ז); אהרן נמדר דיני מסים [מטי הכנסה] 25 (מהדורה שניה, 1993); ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פסק דינה של השופטת ארבל (לא פורסם, 30.4.2009) (להלן: ענין פרי)).

60. הוודאות והיציבות המשפטית, כערכים חשובים בתחום דיני המס, אינם מתמצים בוודאותו של הנישום, אלא מחייבים גם קיום ודאות בפעולתן של רשויות המס. המיסים הנגבים אמורים לממן את פעילויות המדינה, ולהביא לחלוקת משאבים מיטבית בין שכבות האוכלוסיה השונות. רק בהתקיים גורמי ודאות ויציבות של המדינה ביחס למשק הכספים, מצבו והיקפו, יש בידה לתכנן כראוי את פעילויותיה העתידיות. הצורך ביסוד הוודאות של הרשות בתחום זה הוא דומיננטי, וסביבו בנויה מערכת חקיקה סטטוטורית מסועפת המסדירה, כחלק מהמשפט הציבורי, את כללי הערכת המס וגבייתו, במסגרת מערך סבוך של כללי פעולה ולוחות זמנים לביצוע הפעולות השונות הכרוכות בכך. מערכת זו אמורה לספק ודאות ויציבות הן לנישום והן לרשות המיסים בביצוע תפקידיה (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327-328 (2001)).

61. החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה בענייננו, ביחס להשגות שהוגשו קודם לנתינתה, עלולה לפגוע בגורם הוודאות והיציבות הנדרשים לפעילות רשות המס להגשמת גביית מס אמת ביחס לשומות והשגות שהוגשו בעבר, קודם להלכה החדשה. משמעות הדבר היא קבלת השגות כמות שהן, בלא בדיקתן לגופן, בכל אותם מקרים מהעבר שבהם לא נשלחה הודעה לנישום בדבר ההחלטה בתוך תקופת ההתיישנות בת שנה. הנזק הכספי המינימלי המשוער לאוצר המדינה עומד, על פי הערכת העותרים, על



סך של כ-640 מיליון ש"ח. בתוך כך, מציינים העותרים כי בחוקי המס קיימות הוראות המאפשרות לשוב ולעיין בדו"חות או בשומות שנערכו בעבר, בתוך תקופות זמן שונות הקבועות בחוקי המס, ותקופות אלה טרם חלפו. מכאן, כי החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה עשויה גם לפתוח מחדש שומות שכבר נסגרו, ולהביא לביטולן או לשינויין באופן מהותי. הערכה כספית זו של היקף הנזק הצפוי למדינה מהחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה היא נתון כבד משקל, בין מכלול שיקולים התומכים בהחלטה מכאן ואילך בלבד.

החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה עלולה, אפוא, לערער באופן עמוק את יסוד הוודאות והיציבות על פיו פועלת הרשות המוסמכת דרך כלל, ובענייני מיסים במיוחד. היא עלולה לפגוע פגיעה קשה ביכולתה של המדינה לגבות מס אמת, מבלי שהוזהרה מבעוד מועד בדבר הנוהל הנדרש בקשר לחובת פקיד השומה לשגר את החלטתו בהשגה לנישום בתחומי תקופת ההתיישנות. בהעדר אזהרה מוקדמת על דבר ההלכה הפרשנית החדשה, לא היה בידי הרשות לכלכל את צעדיה מראש, ולהבטיח את עצמה, ואת הציבור באמצעותה, מפני אי-עמידה בדרישות סעיף 152(ג) לפקודה, על כל ההשלכות מרחיקות-הלכת לאוצר המדינה, הנובעות מכך. לאינטרס ההסתמכות של הרשות המינהלית, שמתלווה לו הפסד כספי ניכר לציבור כולו, תוך חריגה מעקרון גביית מס אמת, יש משקל רב במכלול השיקולים הצריכים לענייננו (ענין פ"ד, פסקאות 33-35 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין; כן ראו רע"א 4447/07 מור נ' ברק אי.טי.טי. (1995) החברה לשירותי בזק בינלאומיים בע"מ, פסקה 37 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (לא פורסם, 25.3.2010)).

פגיעה באינטרס ציבורי כללי

62. השיקולים השוללים רטרופקטיביות של ההלכה במקרה זה אינם מוגבלים ליחסיהם ההדדיים של פקידי השומה אל מול הנישומים. הם מבטאים שיקולים רחבים יותר שבאינטרס ציבורי כללי, שיש לשים עליו דגש. האינטרס הציבורי הכללי בשלילת תחולתה למפרע של ההלכה החדשה בנסיבות ענין זה מתבטא בעיקר בשניים: האחד – הבטחת יציבותה של פעילות הרשות הציבורית על פי מצב הדין הקיים, בלא זעזועים, ותוך יצירת אמון הציבור ביציבות התנהלותה; השני – מניעת אובדן כספי מס בשיעורים גדולים ביותר, שייגרעו מקופת הציבור. ביטולן או שינויין של שומות במהלך גורף שפניו צופות פני עבר, שבאמצעותו מתקבלות השגות בלא בירורן לגופן, יביא לתוצאה זו. לתוצאה כזו השלכה כלכלית מהותית (רע"א 1643/00 פנינת טל השקעות ובניה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד נה(4) 198, 201 (2001)). הטלת

חובה בדיעבד על הרשות, בלא אזהרה מוקדמת, הלוכדת ברשתה מצבים שבעת התרחשותם שרר דין אחר, לא רק פוגעת באמון האזרח בשיטה, אלא גורמת גם נזק מופלג לאינטרס המדינתי-חברתי בגביית מס אמת. לעומת זאת, החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה, אמנם לא תגשים את תכלית החוק על פי פרשנותו החדשה ביחס להשגות שהוגשו טרם מתן ההלכה החדשה, אך מנגד – היא לא תימנע את בירורן של ההשגות הללו לגופן, במסגרת הליך גביית מס אמת. יתר על כן, החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה אמנם לא תיטיב עם נישומים ביחס לשומות והשגות מן העבר, אך, בה בעת, אין בה משום פגיעה בציפיית ההסתמכות שלהם לשינוי הדין, אשר לא הוכחה.

#### הגנות מן הדין לאינטרס ההסתמכות

63. פרט להעלאת טענה כללית בדבר קיומם של דינים העשויים לתת מענה לאינטרס ההסתמכות של רשות המיסים כעילה שלא למנוע החלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה, לא ניתן לטענה זו כל ביסוס בידי המשיבה. לא ברור כיצד דיני ההתיישנות, עשיית עושר, וכלל סופיות מעשה המינהל עשויים לסייע במתן הגנה ומענה לאינטרס ההסתמכות של הרשות במקרה זה, ככל שההלכה תוחל באופן רטרופקטיבי.

#### האיזון

64. לפנינו מערך שיקולים התומך, מצד אחד, בהחלת הכלל הרגיל, אשר על פיו הלכה חדשה חלה לא רק פרוספקטיבית אלא גם רטרופקטיבית. מן הצד האחר, ישנם שיקולים כבדי משקל המטים את ענייננו לעבר החלת החריג לכלל, השולל תחולה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה. יש לשקלל את השיקולים אלה כנגד אלה, כדי לאתר את נקודת האיזון הראויה.

בנסיבות ענין זה, נראה לי כי באיזון הראוי, נוטה הכף לעבר החלת החריג לכלל, באופן השולל תחולה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה ביחס לכל אותם מצבים שבהם הוגשו השגות לפקיד השומה קודם למועד קביעתה של ההלכה החדשה.

65. יש להעמיד זה כנגד זה את עוצמת שיקולי התועלת לנישומים בהחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה, כנגד הפגיעה שתיגרם מהחלה כזו לרשות המס ולאינטרס הציבורי הכללי.

התועלת לנישומים בהחלת ההלכה החדשה באופן רטרואספקטיבי מעניקה להם את היתרונות הגלומים בנורמה החדשה, באפשרה קבלת השגות שהוגשו בעבר כמות שהן, ובלא דיון לגופן, ככל שהיתה חריגה מעבר לתקופת ההתיישנות במשלוח הודעות פקיד השומה לנישומים בדבר החלטותיו בהשגות שהגישו. היא מיישמת את ההגדרה המרחיבה של חובות פקיד השומה לתת שירות הוגן לאזרח בתוך לוח זמנים מוגדר, ומחילה אותה גם על מקרים של העבר; היתרונות לנישומים מכך אינם מוטלים בספק.

כנגד תועלת זו לנישומים, פועלים שיקולים שונים כנגד החלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה, ואלה הם במקובץ: פגיעה בגורם ההסתמכות של הרשות המינהלית על ההלכה הקיימת, על פיה כלכלה את צעדיה ופעלה לאורך שנים; חשש מטשטוש הציפייה כי הרשות המינהלית תפעל על פי ההלכה המשפטית הקיימת, העלולה לפגוע באמון הציבור בפעולתה, ולגרור, במצבים מסוימים, גם פגיעה בפרט; פגיעה בתכלית היסוד של דיני המס – גביית מס אמת, שישקף נכונה את חבותו של הנישום; ופגיעה ממשית באינטרס הציבורי מבחינת הנזק הכספי-כלכלי הצפוי לאוצר המדינה מהחלה רטרואספקטיבית של הפרשנות החדשה בענייננו.

66. יש להוסיף למגוון השיקולים האמור, כי מבחינת דרישות הצדק הבסיסי, הנישומים שהגישו את השגותיהם קודם להלכה החדשה לא הניחו ולא ציפו כי עניינם ינוהל על פי פרשנות חדשה, שטרם התקבלה אותה עת, ולכן מבחינה זו לא סוכלה ציפייה קודמת מצידם הראויה להגנה. מנגד – רשויות המס לא יכלו, ולא היו חייבות, לצפות מראש את שינוייה של ההלכה בבית המשפט העליון, לאחר עשרות שנים שבמהלכן שררה פרשנות אחרת, ובלא אזהרה מוקדמת בדבר משמעות חובותיהם על פי סעיף 152(ג) לפקודה, באופן שאיפשר להן היערכות מוקדמת לפעולה על פי הפרשנות החדשה. יתר על כן, בנסיבות ענין זה, החלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה גם אינה מגשימה כראוי את תכליתה – תכלית שנועדה לעצב נוהל פעולה תקין, ומתן שירות הוגן של רשות המס כלפי הנישום, אשר לא יכלה להתגשם באופן אמיתי, ביחס לעבר, בטרם עוצבה לראשונה בהלכה החדשה.

67. השיקולים להחלת החריג לכלל הרטרואספקטיביות של ההלכה גוברים, אפוא, במקרה זה על הגורמים התומכים ביישומו של הכלל. ביחס שבין התועלת לנישומים מהחלת הכלל, לבין הנזק הרב העלול להיגרם מהחלתו למעמדה של הרשות המינהלית, לאינטרס הכלכלי-פיסקלי של המדינה, ולאינטרס הציבורי בכללו, גוברים בכירור השיקולים האחרונים. העדפת החריג על פני הכלל במקרה זה תמנע נזק כבד לאינטרס הציבורי. מנגד, במישור הצדק הפרטני, היא אינה כרוכה בגרימת עוול ממשי לנישומים

שהגישו השגותיהם קודם להלכה החדשה, כאשר לא קמו להם ציפייה ואינטרס הסתמכות ממשי לשינוי ההלכה בעת הגשת השגותיהם. מעבר לכך, התוצאה מהחלת החריג היא, כי השגותיהם תיבחנה לגופן, על פי אמות המידה המקובלות על פי הדין, ובעליהן יידרשו לשלם מס אמת. החלת ההלכה החדשה מכאן ולהבא בלבד על השגות שהוגשו ואשר תוגשנה מעת הינתנה, תקיים, אפוא, אינטרס ציבורי כללי ברור. מנגד, היא לא תגרור אחריה עוול לפרט, שחבותו במס תיבחן בחינה אמיתית, בשים לב לתוכן השגתו. בד בבד, יישמרו ערכה וחשיבותה של ההלכה החדשה, כשפניה לעתיד, בעיצוב דרכי התנהלות חדשים לרשות המס, המרחיבות את אחריות רשות המס כלפי הנישום, ומחייבת אותה ליתן שירות יעיל והוגן לאזרח בלוח זמנים מוגדר ומתוחם מראש, חובה שהפרתה גוררת אחריה סנקציה הקבועה בחוק. החלתה של ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד תביא עימה חידוש נורמטיבי חשוב ביחס לעתיד, בלא פגיעה קשה בערכים ובאינטרסים ציבוריים חשובים שהם מעניינו של הכלל.

תחולה על בעלי הדין

68. שקלתי אם יש מקום להורות במקרה זה על תחולה פרוספקטיבית-רטרוספקטיבית להלכה החדשה, שמשמעותה – החלת ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי, אך בו זמנית גם באופן רטרוספקטיבי על בעלי הדין שבפנינו בלבד. הגעתי לכלל מסקנה כי אין מקום להורות כן במקרה שלפנינו, וזאת משני טעמים: ראשית, המשיבה עצמה לא העלתה בקשה כזו, וממילא לא נימקה מדוע יש להבחין בינה לבין נישומים אחרים שעניינם תלוי ועומד. שנית, אף כי ההלכה החדשה נפסקה בעניינה של המשיבה, לא ניתן לומר כי היא זו שתרמה ממרצה וממשאביה לקבלתה, שהרי הטעם בגינו הכיר בית המשפט המחוזי בהתיישנות השומה במקרה הנוכחי כלל לא הועלה ולא נטען על ידי המשיבה (השוו: ענין פרי, פסקה 35 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין).

69. סיכומו של דבר, גישתי היא כי יש להחיל את ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד, על כל ההשגות שהוגשו ויוגשו לאחר הינתנה, לרבות השגות כאלה המתייחסות לשומות שנקבעו קודם למתן ההלכה החדשה. היא לא תחול על השגות שהוגשו קודם לנתינתה.

70. על יסוד האמור, אציע לחברי לקבל את העתירה לדיון נוסף, ולקבוע כי ההלכה שנפסקה בע"א 5954/04 פקיד השומה נ' סמי ואיקאפוד תחול באופן פרוספקטיבי בלבד, על כל ההשגות שהוגשו ושיוגשו לאחר מתן ההלכה החדשה ביום 22.4.07 (להלן: המועד הקובע). למען הסר ספק, כלולות בכך גם השגות שהוגשו לאחר המועד הקובע, המתייחסות לשומות שנקבעו על ידי פקיד השומה קודם למועד זה.

בנסיבות הענין, אציע שלא ליתן צו להוצאות.

ש ו פ ט ת (בדימ')

השופטת מ' נאור:

גם לאחר עיון בחוות דעתה המקיפה של חברתי השופטת פרוקצ'יה לא שניתי מדעתי שהובעה בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף. הדיון הנוסף ניתן רק בשאלת התחולה בזמן של ההלכה שנפסקה. לעניין זה, כפי שהראתה חברתי בהרחבה, נקודת המוצא היא פסק דינו של בית משפט זה, שניתן ברוב דעות, בהרכב מורחב ב- רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון עבד אלחמיד, פ"ד סא(1) 126 (2006) (להלן: עניין סולל בונה). בעניין סולל בונה, נקבע כי הכלל הוא שהלכה חדשה חלה הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית. עוד נקבע שם כי מקרי ההסתמכות, המצדיקים חריג לכלל דהיינו, מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה החדשה, מטבע הדברים אינם רבים. בנוסף נקבע שם כי אינטרס הסתמכות ופגיעה בו הם תנאים הכרחיים לתחולה פרוספקטיבית בלבד של הלכה חדשה אך אין הם תנאים מספיקים. השאלה שבמחלוקת בענייננו היא אם ראוי להחיל את החריג לכלל שנקבע שם בעניין תחולה מכאן ולהבא בלבד (ראו סעיף 47 לפסק דינה של חברתי).

אומר כבר עתה: ככל שנראה את המחלוקת ביני לבין חברתי כמחלוקת הנוגעת רק ליישום העקרונות שנקבעו בעניין סולל בונה, הרי שלהשקפתי מחלוקת שכזו בדבר יישום הלכה אינה מצדיקה דיון נוסף (וכך יכול לקבוע גם ההרכב הדין בדיון הנוסף). עם זאת משנתן המשנה לנשיאה החלטה בדבר קיום דיון נוסף בשאלת התחולה בזמן של ההלכה שנפסקה אתיחס ראשית לעניין זה. לשאלה של העדר הצדקה לדיון נוסף כאשר עסקינן ביישום הלכה – אשוב בשולי חוות דעתי זו.

א. שאלת התחולה בזמן – החריג לכלל שנקבע בעניין סולל בונה

1. המחלוקת ביני לבין חברתי היא כאמור בשאלה האם ראוי להחיל בענייננו את החריג לכלל שנקבע בעניין סולל בונה חריג המבוסס על הכרה בהסתמכות הראויה להגנה. חברתי משיבה על כך בחיוב ואילו להשקפתי אין מקום להחלתו של החריג. לדעתי אין לפקיד השומה אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. בפסק הדין בעניין סולל בונה ניתנו מספר דוגמאות מתי אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה, וממילא אין מקום לחריג:

“אם הסוגיה היא חדשה ולא הוכרעה כלל בעבר, אין לומר כי קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. הוא הדין אם ההלכה הישנה לא יצרה, הלכה למעשה, כל הסתמכות של ממש, או אם ההסתמכות לא הייתה סבירה, או אם אין ליתן לה משקל ניכר בהתבסס על הסוגיה הנדונה ועל מהותה של אותה הסתמכות. בכל המקרים האלה ובאחרים אין ליתן משקל כבד לשיקול ההסתמכות, ויש מקום להפעלה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה [...]. דוגמאות למצב דברים זה ניתן למצוא במצבים הבאים: ההלכה הקודמת לא הייתה של בית המשפט העליון; ההלכה הקודמת לא הייתה ברורה, וניתנו לה פירושים שונים; ההלכה הקודמת לוותה בהתנגדות ובהצעות לשינויים; במספר אמרות אגב הסתייגו שופטים מההלכה הקודמת; ההלכה הקודמת לא הייתה כלל ידועה לצדדים; הצדדים הסתמכו על הדין הישן תוך שכל אחד נוטל הסיכונים הכרוכים בשינויו [...]. במצבים אלה וברבים אחרים, כל המסתמך על ההלכה הקודמת נוטל על עצמו סיכון, ועל כן ניתן לתת להלכה החדשה תוקף רטרואספקטיבי. אכן, ברבים מהמקרים, השינוי בהלכה אינו בא בהפתעה. הוא אינו בא – בלשונו של השופט דבלין – “Out of a blue sky” [...]. אכן, מקרי ההסתמכות, המצדיקים מתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה חדשה, מטבע הדברים אינם רבים” (שם, בעמ' 150-151).

בענייננו לדעתי פקיד שומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה ולכן אין לומר כי קם לו אינטרס הסתמכות הראוי להגנה. בנוסף, ההסתמכות על ההלכה הישנה לא הייתה סבירה. די בכל אחד מעניינים אלה לבדו כדי להצדיק תחולה רטרואספקטיבית וודאי בהצטברם יחד. אגב דיון בעניינים אלה אתייחס גם לקביעות שונות של חברתי.

פקיד שומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה

2. בעניין סולל בונה נקבע כי לא קיים אינטרס הסתמכות הראוי להגנה כאשר הצדדים נטלו על עצמם את הסיכונים הכרוכים בשינוי ההלכה הישנה. בענייננו ההלכה הישנה עליה סמכה המדינה ניתנה בשנת 1979 (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' יצחק ביר בע"מ, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר)). בעניין ביר נקבע בדעת רוב רף מינימאלי לפיו כדי לעמוד במגבלת הזמן הקבועה בסעיף 145 לפקודת מס הכנסה די לפקיד שומה בהזנת תקציר השומה למחשבו. בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף קבענו כי ראוי לסטות מההלכה האמורה. המדינה טוענת בפנינו כי החלת הפסיקה החדשה על תיקים תלויים ועומדים תגרום לקופת האוצר נזק. ואולם, האמצעים שהיה על פקיד שומה לנקוט כדי למנוע את "הנזק" הם כה פשוטים עד כי לדעתי אין מנוס מהמסקנה כי התנהלותו של פקיד שומה אינה סבירה ויש לראותו כמי שנטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה. אכן כפי שקבע הנשיא ברק "הסבירות אינה דורשת נקיטת כל האמצעים האפשריים כדי להסיר את הסיכון. הסבירות דורשת נקיטת אמצעי זהירות סבירים להסרת הסיכון" (ע"א 5604/94 חמד נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(2) 498, 509 א (2004)). פקיד שומה טען כזכור כי המועד הקובע הוא מועד ההזנה למחשב וכי הוא הסתמך על מועד זה. ואולם, גם לשיטת פקיד שומה כל שהיה עליו לעשות ולו כ"אמצעי זהירות" היה להקדים ולשלוח את החלטותיו. התנהלות שאינה נוקטת באמצעי פשוט זה משמעה לקיחת סיכון. סיכון זה רובץ לפתחו של פקיד שומה. ודוק: על התנהלותו של פקיד שומה בהקשר זה בדיוק נמתחה לא אחת ביקורת חריפה ונקבע כי עליו לערוך חשבון נפש ולהקדים ולשלוח את החלטותיו. כך למשל קבעה השופטת ב' אופיר-תום בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו עוד בשנת 2002 (ההדגשה הוספה):

"אני רואה להביע תמיהתי החוזרת על נוהגיו של המשיב בהוצאת הצווים על ידו בעניני מס הכנסה, בשעה שתיים-עשרה, או, דקה קודם לתום המועד שהוקצה לו בחוק לעשות כן. נבצר ממני להבין, מהו שמונע מן המשיב, כמעט בדרך של שיגרה, להוציא צווים בזמן סביר, לאורך כל תקופת השנה שנקצבה לו בפקודה, החל מיום הגשת ההשגה, ולו, עד שבוע או שבועים קודם לתום תקופה זו. והרי, הוצאת הצווים במועד סביר כאמור, זמן מה לפני תום תקופת ההתיישנות, די היה בה כדי להשמיט כל בסיס מאותן מריבות קטנוניות, ומאותה ווכחנות סרק החוזרות ומשתלטות על הדיונים בתיקי מס אלה, בשל הטיפול בהם ברגע האחרון ממש. בזבזו הזמן הבלתי נסבל יחד עם בזבזו המשאבים, הן של הצדדים והן של בית המשפט, הנדרשים להקדיש זמן לשאלה, אם

הוצא הצו יום קודם לתום מועד ההתיישנות, או יום לאחריו, מעוררים בעיני תמיהה קשה. מן הראוי הוא שפקיד השומה, באשר הוא, יערוך חשבון נפש בענין זה, ויקבע זמנים סבירים לעצמו לצורך הוצאת הצווים בתיקים שבטיפולו, אשר ימנעו ממנו הצורך להכנס למצבי התגוננות בכל פעם מחדש, כמו הצורך לבזבז זמן שיפוטי יקר על אותן התדינויות נוקדניות בדבר מועדי שידור הצו למחשב, מועדי חישוב השומה ומועדי שיגורה אל המערער. " (בש"א (מחוזי ת"א) 3325/00 (במסגרת עמ"ה (מחוזי ת"א) 1083/01) מגנזי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (לא פורסם, 10.6.2002)).

ובפרשה אחרת הוסיפה השופטת אופיר-תום:

"כבר חזרתי והתרעתי בהחלטות קודמות, כנגד נוהגו הנפסד של המשיב להוציא השומות לפי סעיף 145 לפקודה, ימים ספורים, ואולי שעות ספורות, לפני תום תקופת ההתיישנות. נוהל זה שקשה לקבלו, הוא הפותח פתח נרחב לטענות אין סוף מצד נישומים, המנסים להיבנות ממחדליו של המשיב, הממשיים או הנטענים, ככל הנוגע לעמידה בלוח הזמנים שנקבע בפקודה. מוסכמת עלי טענת ב"כ המשיב, כי כל עוד לא הוכח שהוצאת הצו חרגה מן הזמנים שבחוק, ולו ביום אחד, אין לבטלו. עם זאת אני סבורה, כי שומה על המשיב לעשות הכל להוצאת הצו, זמן סביר בטרם תמה תקופת ההתיישנות, ולו, במטרה למנוע מחלוקות ומריבות על עניינים שוליים שאין בהן אלא לשבש ההליך המשפטי, ולגוררו עד אין סוף. " (עמ"ה (מחוזי ת"א) 1034/00 עוף חי בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (לא פורסם, 19.6.2002); כן ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 1013/00 איתן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 1 (לא פורסם, 9.5.2002)).

נוכח טענותיו לפנינו על הנזק שיגרם לקופת האוצר אם תוחל ההלכה נשוא הדיון הנוסף באופן רטרופקטיבי אין מנוס מן המסקנה כי פקיד השומה התעלם מדברי הביקורת שהוטחו בו ומהצורך להקדים ולשלוח את החלטותיו. במילים אחרות, נראה שגם לאחר שהדברים נכתבו שוב ושוב המשיך פקיד שומה "ללכת על הקצה" כך שכעת קיימת לטענתו משמעות כספית ניכרת להחלת ההלכה באותם תיקים בהם הוא הוא שפעל ללא שימת לב לדברי הביקורת. אכן, אילו היה פקיד שומה קשוב לביקורת והיה הוא נוקט באותו אמצעי זהירות כה פשוט של הקדמת משלוח החלטותיו, ממילא לא הייתה מתעוררת מחלוקת בכל אותם תיקים. לדעתי, התנהלותו זו של פקיד שומה שהמשיך בהליכה "על הקצה" אינה סבירה וגם אם מבוססת היא על פסק הדין בעניין ביר יש לראותו כמי שנטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה. דברי הביקורת



היוו תמרור אזהרה ברור והתעלמותו מחשבון הנפש שנדרש ממנו אינה אלא נטילת סיכון. לכן, לדעתי, חל בענייננו הכלל הרגיל שנקבע בעניין סולל בונה דהיינו כי יש להחיל את פרשנותו באופן רטרואספקטיבי כפי שנקבע בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף.

3. ולא פחות חשוב: פסק הדין נשוא הדיון הנוסף ניתן במסגרת ערעורים של פקיד שומה על פסקי דין שניתנו בבית המשפט המחוזי (כב' השופטת מ' מזרחי). פסק הדין הראשון בעניין ניתן בבית המשפט המחוזי ביום 23.5.2004. נקבע שם כי לגבי סעיף 152 לפקודה המועד הקובע אינו מועד ההזנה למחשב אלא מועד המשלוח לנישום. ערעוריו של פקיד שומה נדחו כזכור בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף ונקבע כי הפרשנות שנקבעה תחול למפרע על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט (יש המכנים זאת החלה פרוספקטיבית-רטרואקטיבית, ראו אהרן ברק שופט בחברה דמוקרטית 245 (2004)). המדינה טוענת כי אותה החלה למפרע גורמת לנזק כספי לקופת האוצר בסכומים ניכרים. יחד עם זאת המדינה מודה כי כמעט 80% (!) מאותם סכומים מקורם בהחלטות של פקיד שומה שהתקבלו לאחר שניתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי. המשמעות של הדבר ברורה: פקיד שומה התעלם מדבריו הנכוחים של בית המשפט המחוזי. פקיד שומה המשיך להתנהל כדרך שיגרה כאילו המועד הקובע הוא מועד ההזנה ולא מועד המשלוח וכאילו לא נקבע דבר. זהו לדעתי מקרה מובהק בו יש לומר כי פקיד שומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בדחיית עמדתו. ודוק: פקיד שומה אומנם הגיש ערעורים על פסקי הדין שקבעו כי המועד הקובע הוא מועד המשלוח ולא מועד ההזנה אך בינתיים המשיך לנהוג כמנהגו. פקיד שומה לא היה יכול להתעלם מפסק הדין שניתן ולפעול תחת ההנחה כי ערעורו בהכרח יתקבל. אכן "כל מי שהתנסה בהליכי משפט יודע כי אין לדעת בוודאות את תוצאותיהם של הליכים משפטיים עד למתן פסק-דין חלוט" (ע"א 989/03 א' חטר-ישי - משרד עורכי-דין נ' חיינזון, פ"ד נט(4) 796, 811 (2005)). יתר על כן, אף אם העריך פקיד שומה כי ערעורו בסופו של דבר יתקבל (מה שלא קרה) מה היה יותר פשוט מלנקוט ב"אמצעי זהירות" של הקדמת משלוח החלטותיו? אכן, גם אם בבתי משפט אחרים הסתפקו ברף המינימאלי של מועד ההזנה לא הייתה כל מניעה כי פקיד שומה יפעל, ולו עד למתן פסק דין בערעור שהגיש, כפי שנקבע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. החלטתו שלא לעשות כן בענייננו גם לאחר פסק הדין של בית המשפט המחוזי ראוייה לביקורת וממילא אין להכיר בה כהסתמכות הראוייה להגנה. אכן, פסק הדין של בית המשפט המחוזי כמוהו למצער כתמרור אזהרה נוסף ופקיד השומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בהתעלמות מאותו תמרור. יש להדגיש גם כי הגשת ערעור מחייבת מעורבות של יעוץ משפטי, ואין המדובר בשגרת עבודה של פקידי השומה. מדובר אפוא בהתעלמות

"מדעת" ובמילים אחרות, בנטילת סיכון מובהקת ולכן לא קם לפקיד שומה אינטרס הסתמכות הראוי להגנה.

4. ודוק: כמו כדי להצדיק את התעלמותו מפסק הדין של בית המשפט המחוזי טען פקיד שומה כי בית המשפט המחוזי סטה בענייננו מפסק הדין בעניין ביר. בית המשפט המחוזי קבע כי בעניין ביר נדון סעיף חוק אחר ולכן אין מדובר בסטייה מהלכה. מכל מקום, אף אם חשב פקיד שומה כי פסק הדין של בית המשפט המחוזי סוטה מפסק הדין של בית משפט זה בעניין ביר – לא היה מקום להתעלם ממה שנקבע בבית המשפט המחוזי ולו עד להחלטה בערעור בתקווה שיתקבל. שהרי, כפי שכבר נקבע, "גם פסק דינו של בית משפט הסוטה שלא כדין מתקדים המחייב אותו, בר תוקף הוא" (בד"מ 5257/94 פודהורצר נ' קופרשטוק, פסקה 4(ג) (לא פורסם, 19.9.1996); כן ראו דנ"א 5504/01 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (לא פורסם, 21.1.2002)). אכן היה מקום, ולו לשם הזהירות, כי פקיד שומה יזנח את הרף המינימאלי של הסתפקות בהזנה למחשב ויפעל לפחות מאותו שלב כפי שנקבע בבית המשפט המחוזי. פקיד השומה אינו מבהיר מדוע התעקש על שעת האפס. לא הייתה שום עלות אילו הזין את השומה ושיגר אותה מבעוד מועד. משהחליט פקיד שומה לנהוג אחרת ולהתעלם מפסק הדין של בית המשפט המחוזי אין לראותו אלא כמי שנטל על עצמו את הסיכונים הכרוכים בדבר.

5. על כך שאין מקום כי רשויות המס יתעלמו מפסקי דין של בית המשפט המחוזי עמד בית משפט זה כבר ב- בג"ץ 653/83 מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה, פ"ד לט (3) 29 (1985) (להלן: עניין מבע)). בעניין מבע עמד בית המשפט על כך שפסק הדין של בית המשפט המחוזי שנדון שם אינו עוסק בשאלה עובדתית או משפטית שעניינה רק הצדדים המתדיינים אלא מדובר "בהלכה כללית ובקביעה נורמטיבית באשר למשמעותה של הוראה חשובה שבדין" (שם, בעמ' 41). כזה הוא גם המקרה שלפנינו. בית המשפט שואל בעניין מבע, בין היתר, מה תוקפה הנורמטיבי של פסיקה כאמור של בית המשפט המחוזי וכיצד על רשויות המס לנהוג ומשיב כי פסק דין גם אם ניתן בבית המשפט המחוזי הוא בעל נפקות ומשמעות ורשויות המס אינן יכולות להתעלם ממנו (ההדגשה במקור):

"פסק-דינו של בית המשפט המחוזי כלל וכלל אינו חסר משקל, משמעות והשפעה, שהרי הלכתו של בית-משפט מחוזי תנחה בתי-משפט בדרגים נמוכים יותר, בעת שהם נדרשים לפסוק בעניינים דומים.

אך הגיוני הוא, שלא רק את ערכאות השיפוט הנמוכות יותר ינחה פסק הדין של בית המשפט המחוזי אלא גם את ציבור המשפטנים וציבור האזרחים, הניצבים בפני קושיה, שפסק הדין האמור, על-פי ההלכה העולה ממנו, מתרץ אותה.

[...]

בענייננו חשוב להדגיש, כי בין אם נראה את פסק הדין כמחייב את רשויות המס ובין אם נראה אותו כמנחה בלבד [...] בוודאי אין לומר, כי מוטלת חובה חוקית לנהוג בניגוד להלכה שבפסק הדין" (שם, בעמ' 41-42).

בית המשפט גם בוחן שם, מעמ' 42 ג ואילך מה יהא הדין כאשר פסק דינו של בית המשפט המחוזי אינו חלוט והוא משיב כי "הלכה פסוקה היא, שגם פסק-דין שאיננו סופי הינו תקף, כל עוד לא בוטל", וכי "אם רואים בפסקי-דין של בתי-משפט מחוזיים גורם מנחה ומכוון את בתי המשפט בדרגות נמוכות יותר ואת כלל הציבור, יש לראותם כמנחים, גם כשאין הם חלוטים. התקופה בין הגשת הערעור לבין הדיון וההכרעה בו עלולה להימשך זמן רב. במשך תקופה זו על הציבור ועל שלטונות המס לדעת כיצד לכלכל צעדיהם. אין זה סביר, שבזמן זה יתעלמו מקיומו של פסק הדין. העובדה, שההלכה בו עלולה להשתנות בפסק-דין של בית המשפט העליון, אינה צריכה לפגום במעמדו, כל עוד היא לא נהפכה" (שם, בעמ' 42 ו-1 (ההדגשה הוספה); כן ראו והשוו פסק דינו של חברי השופט ג'ובראן ב- בג"ץ 8153/06 חברת בנייני תעשייה באר-שבע בע"מ נ' מרכז ההשקעות, על פי החוק לעידוד השקעות הון, פסקה 39 (טרם פורסם, 18.1.2009)). דברים אלה כמו נאמרו לענייננו אנו. אכן, אף שהייתה פסיקה של בתי המשפט המחוזיים שהסתפקה ברף המינימאלי לא היה מקום כי פקיד השומה יתעלם מהרף הגבוה יותר שנקבע בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בענייננו. היה עליו לכלכל את צעדיו בהתאם למה שנפסק כאן. התנהלות כפי שהורה בית המשפט המחוזי אין בה כל קושי עביר פקיד השומה וכל שנדרש הוא שיקדים וישלח את החלטותיו. פקיד שומה צריך היה לשקול גם את האפשרות שערעורו יידחה. ואולם הוא המשיך להתנהל כאילו לא ניתן פסק דין שדחה את גישתו. הוא נטל סיכון על עצמו ולכן אין לדעתי מקום לדבר על הסתמכות הראוייה להגנה. מסקנה זו שאין הסתמכות הראוייה להגנה עולה גם מכך שההסתמכות על פסק הדין בעניין ביר לא הייתה סבירה. לכך אפנה עתה.

חוסר סבירות ההסתמכות

6. חוסר סבירות ההסתמכות על פסק הדין בעניין ביר נובע מכך שעוד כשניתן פסק הדין בעניין ביר הוא כלל "הערת אזהרה" לפיה הפרשנות שניתנה בו אינה מגשימה את תכלית החקיקה. הדברים כבר פורטו בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף.

המדינה, בהליכים אחרים שהתנהלו בבית משפט זה, הכירה בכך שהתקופה הקבועה בסעיף באה להגן על נישומים (ראו ע"א 8244/98 פקיד שומה חדרה נ' שבי, פ"ד נז(4) 241, 245 (2003) (להלן: עניין שבי); כן ראו דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 10), התשכ"ז-1966, ה"ח 708). על כן, הסתמכות על פסק הדין בעניין ביר דהיינו על מועד הזנת התקציר למחשב כמועד הקובע אינה יכולה להיחשב כסבירה בהינתן הכרה זו של המדינה בתכלית החקיקה. על חשיבות פרשנות החוק בהתאם לתכליתו עמד פרופ' ברק:

"כאשר המחוקק מתקין חוק, הוא עושה כן לשם הגשמתה של מדיניות מסוימת. הנורמה החקוקה אינה חסרת כיוון או מטרה. הנורמה החקוקה היא נורמה תכליתית. המחוקק מבקש להשיג תכלית מסוימת. יהיה זה בניגוד לתפיסות היסוד בדבר משטר דמוקרטי והפרדת הרשויות, אם השופט יאמר: 'אין זה מעלה ואין זה מוריד מה היא מטרת החקיקה'. נאמנותו של השופט לשיטה ולמשטר, משמעותה פירוש החוק לשם הגשמת תכליתו." (אהרן ברק שיקול דעת שיפוטי 343-344 (1987) (להלן: ברק שיקול דעת שיפוטי)).

דברים אלה יפים גם לגבי התנהלות הרשות. על הרשות להפעיל את שיקול דעתה באופן המגשים את מטרת החקיקה. "אכן, סבירות שיקול הדעת המינהלי נמדדת לעולם ביחס למטרת החקיקה" (שם, בעמ' 479). בענייננו התעלמות מהתכלית גם אינה הוגנת ביחסים שבין הרשות לפרט הנמצא באי וודאות לגבי מצבת נכסיו וחובותיו וממתין לקבלת החלטה. על חובת ההגינות של המדינה "בכל דרכיה" עמד חברי השופט רובינשטיין (ההדגשה במקור):

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות; [...]. זהו מותר המדינה, במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק." (רע"א 470/08 כרמל התפלה בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד האוצר, פסקה ט לפסק דינו של השופט רובינשטיין (טרם פורסם, 4.3.2010)).

באשר לחובות האמון וההגינות מציין פרופ' ברק כי חובות אלה "אינן מבוססות על הנחה של אינטרסים נוגדים שיש לאזן ביניהם [...]. חובות אלה מבוססות על ההנחה כי השלוח או המנהל או עובד הציבור מפקדים על אינטרס של אחר, וחייבים לקדם ולהבטיח אינטרס זה. ההגינות המתבקשת מהם אינה הגינות של יריב אלא הגינות של

ידיד" (ברק שיקול דעת שיפוטי, בעמ' 475). כן נאמר שם כי "סמכותה של הרשות הציבורית מוגבלת לשימוש סביר והוגן בכוח שהדין העניק לה" (שם, בעמ' 478).

חברתי השופטת פרוקצ'יה שמה את הדגש על כך שהחלה רטרופקטיבית עלולה להביא לפגיעה "בכיבוד" ההלכה הפסוקה (סעיפים 54-56 לחוות דעתה). חברתי מוסיפה כי גם אם פרשנות הדין עשויה להשתנות בעתיד על הפרט והרשות לפעול על פי הפרשנות הקיימת כל עוד לא שונתה. בנסיבות ענייננו עמדתי שונה. לדעתי אין לנסיבות הקונקרטיות של העניין דבר וחצי דבר עם כיבוד ההלכה הפסוקה. ההלכה הפסוקה לא קבעה כי הרשות חייבת לנצל את מלוא הזמן הנתון לה. ההלכה קבעה כאמור רף התנהגות מינימאלי המסתפק בהזנת תקציר השומה למחשבי פקיד השומה. דבר לא היה נגרע מכבודה של ההלכה הפסוקה אילו הייתה הרשות פועלת מעבר לרף המינימאלי. דברי חברתי בעניין הצורך לכבד פסיקה קיימת אולי יפים להקשר אחר בו התנהגות שלא לפי פסיקה קיימת פוגעת בכבוד הפסיקה. לא כך בענייננו אנו. אכן, פסק הדין בעניין ביר לא קבע כי ניצול מלוא הזמן והמתנה לרגע האחרון בכל מקרה ומקרה הם דרכי ההתנהגות ה"מצופים", כלשון חברתי, מרשות מינהלית הוגנת וסבירה. כל שנקבע הוא רף התנהגות מינימאלי וניתן לומר כי "מצופה" מהרשות לנהוג מעבר לרף המינימאלי כאשר היא עצמה הכירה בכך שהתקופה הקבועה בסעיף 152 באה להגן על נישומים – ואילו הרף המינימאלי אינו עושה כן. יש גם לזכור כי דינם של "צווים אישיים המוצאים על-פי סמכות כדין, שאין הם בני-פועל אלא אם מובאים הם לידיעת האדם החב בהם" (רע"פ 1127/93 מדינת ישראל נ' קליין, פ"ד מח(3) 485, 516 (1994); כן ראו והשוו ע"א 421/61 מדינת ישראל נ' האז, פ"ד טו(3) 2193, 2204 ד-ה (1961)). לפי הרף המינימאלי עליו מבקשת הרשות לסמוך פקיד שומה יכול למעשה לקבל החלטה ולהטמינה במגירה מבלי ליידע כלל את הנישום (ראו והשוו: בג"ץ 3648/97 סטמקה נ' שר הפנים, פ"ד נג(2) 728, 774 ה-ו (1999); ע"א 4275/94 הבורסה לניירות ערך בתל-אביב בע"מ נ' א' ת' ניהול מאגר הספרות התורנית בע"מ, פ"ד נ(5) 485, 527-528 (1997)). האם התנהלות על פי רף מינימאלי זה עומדת בחובת ההגינות המוטלת על הרשות בימינו? האם הסתמכות בשנות האלפיים על רף זה במנותק מתכלית החקיקה הייתה סבירה? לדעתי התשובה היא בשלילה. אכן, לדעתי, אין להתיר הצמדות לעבר תוך התעלמות מהתכלית והחובות העדכניים המוטלים על הרשות. וכפי שקבעה חברתי השופטת פרוקצ'יה בפרשה אחרת:

"ניתוק התכלית מהצרכים המשתנים ומהדינמיקה המשתנה של החיים מקפיא את המטרה בנקודת זמן היסטורית, שההיצמדות אליה עלולה לפגוע בהשגת מטרת החוק, ולהביא להחטאת היעד אותו התכוון

מעשה החקיקה להשיג. " (דנ"פ 10987/07 מדינת ישראל  
 נ' כהן, פסקה 3 לפסק דינה של השופטת פרוקצ'יה (טרם  
 פורסם, 2.3.2009)).

שינוי העתים – שינוי ההלכות

7. בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף קבענו כי "השינויים המשפטיים הכלליים אשר חלו בשדה המשפט, ובדיני פרשנות בפרט [...] הם ברורים דיים עד כי ניתן היה לצפות כי ההלכה עשויה להשתנות ולא היה מקום להוסיף ולהסתמך עליה". חברתי השופטת פרוקצ'יה קובעת כי קשה לצפות מרשות המיסים להעריך את אפשרות שינוי ההלכה. לדעתי פקיד שומה לא יכול היה להסתמך על פסק הדין בעניין ביר ולהניח כי ההלכה שבבסיסו תישאר על מכונה לעד. כידוע החוק הוא "עטיפה לרעיון חי, המשתנה על-פי נסיבות הזמן והמקום, לשם הגשמת מטרתו הבסיסית של החוק" (ע"פ 787/79 מזרחי נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (4) 421, 427 ז (1980)). אכן "הזמן אינו עומד מלכת, ועמו משתנה גם הפתרון שהחוק נותן" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה 265 (1993)). על כן נקבע כי "עם השתנות העיתים יכול שתשתנינה אף ההלכות" (דנ"א 3112/05 חוגלה קימברלי שיווק בע"מ נ' בדש, פסקה 9 (לא פורסם, 1.6.2005)) וכי "חלוף הזמן נושא עימו יכולת - אף צורך מובנה - לבחון מחדש הלכות שלעבר ולעמוד על טעויות שנעשו בעבר" (שם). צורך מובנה זה הולך ומתחזק ככל שחולפות השנים והוא רובץ לא רק לפתחו של בית המשפט. הנשיא ברק עמד על כך ש"ספרה של ההלכה השיפוטית הוא פתוח, וכל העת נכתבים בו פרקים חדשים. אלה נבנים על העבר, משקפים את ההווה, ומהווים תשתית לעתיד. התנועה היא בלתי פוסקת. השינוי הוא מתמיד" (בג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז (1) 749, 796 (1993)). כמו כן נקבע כי "דרכו של משפט שמעת לעת מתחדשים בו חידושים. הוא משתנה עם שינויי העתים ועם השינויים בתפיסות החברתיות, הכלכליות והפוליטיות" (דנ"א 4011/04 עיריית ירושלים נ' עיזבון אטינגר, פ"ד נט (4) 8, 15-16 (2004); כן ראו והשוו בג"ץ 316/03 בכרי נ' המועצה לביקורת סרטים, פ"ד נח (1) 249, 270 (2003) (עתירה לדיון נוסף נדחתה ב- דנג"ץ 10480/03 בוטידן נ' בכרי, פ"ד נט (1) 625 (2004) (להלן: עניין בוטידן)). בעניינים כלכליים הדברים מקבלים משנה תוקף:

"אנו חיים במציאות כלכלית דינאמית, המשתנה והולכת בהתמדה. עם שינוי העתים והנתונים הכלכליים ראוי בהחלט לשאוף לעדכון ההלכה ולהצבתה על בסיס מציאותי וריאלי בהתאמת הפסיקה, מדי פעם ולפי הצורך, למציאות החדשה, המתהווה ומכתיבה את כללי המשחק" (ע"א 510/80 פקיד שומה ירושלים נ' דפוס

המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ, פ"ד לו (4) 589,  
596 ו-ז (1982)).

ידועה בהקשר זה גם אמרתו של הנשיא ברק כי "כמו הנשר בשמיים, השומר על יציבותו רק כאשר הוא בתנועה, כך גם המשפט יהא יציב, רק כאשר ינוע" (רע"א 1287/92 בוטקילה נ' צמח, פ"ד מו(5) 159, 174 (1992)). מעניין לציין כי אף במשפט העברי שינוי העתים מחייב וממילא מאפשר שינוי בהלכות הקיימות וייעול דרכי משפט (בג"ץ 5304/92 פר"ח 1992 סיוע לנפגעי חוקים ותקנות למען ישראל אחרת – עמותה נ' שר המשפטים, פ"ד מז(4) 715, 737 (1993); ע"א 2/77 אזוגי נ' אזוגי, פ"ד לג(3) 1, 16 (1979)). בשים לב לשינויים שחלו באקלים המשפטי ולכך שעוד מעט שניתנה קבעה הלכת ביר כי היא אינה מגשימה את תכלית החקיקה - היה צריך פקיד שומה להגיע למסקנה כי שינוי הלכת ביר הוא צפוי ולמצער אפשרי וממילא אין מקום כי הוא יסתמך על הרף המינימאלי שנקבע בה (ולשינוי באקלים המשפטי המצדיק אף סטייה ממעשה בית דין ראו: ע"א 5610/93 זלסקי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ראשון לציון, פ"ד נא(1) 68, 98-99 (1997); ע"פ 447/88 לוונטהל נ' מדינת ישראל, פ"ד מד(2) 1, 7-5 (1990); ע"א 165/64 ראש העיר תל-אביב-יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302 (1964); ובפרט בדיני מיסים ראו נינה זלצמן מעשה-בית-דין בהליך האזרחי 621-624 (1991)). ועוד: פקיד שומה הוא הרי "שחקן חוזר" בפנינו. מודע הוא לכך שבית משפט זה משנה לא אחת הלכות ישנות. מערכת יחסיו עם הנישומים היא ארוכת טווח ומתמשכת. לאורך הזמן יש הרי להניח כי ייתכנו שינויים בדין ובפרשנות היוצאת מלפני בית משפט זה. בנסיבות אלה לא ניתן לראות שינוי בהלכה כבא "Out of a blue sky" וניתן לקבוע כי היה על פקיד שומה לצפות את השינוי ולמצער כי לא היה מקום שימשיך לפעול גם לאחר שינוי העיתים על פי הרף המינימאלי שנקבע בעניין ביר. אכן, זהו המקרה בו יש לומר כי יש להחיל את ההלכה החדשה גם באופן רטרואספקטיבי (ראו והשוו ע"א 2444/90 ארואסטי נ' קאשי, פ"ד מח(2) 513, 525-526 (1994)).

החובה להפעיל שיקול דעת

8. בנוסף, המשך הסתמכות פקיד שומה על פסק הדין בעניין ביר גם שנים רבות לאחר שניתן אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות המשפט המינהלי בישראל. אכן, כפי שקבע השופט טירקל "הלכה משפטית איננה אמת מוחלטת, איננה יפה לכל זמן, איננה מתוה דרך לכל התועים, ואיננה מיישבת את כל הקושיות והבעיות" (רע"א 5803/95 ציון נ' צח, פ"ד נא(2) 267, 278 (1997)). על פי עקרונות המשפט המינהלי על הרשות מוטלת חובה להפעיל שיקול דעת ולבחון את החלטותיה מעת לעת. עמד על כך פרופ' זמיר בספרו הסמכות המינהלית:

”חובה על הרשות להיות ערה לנסיבות, לשקול במקרה המתאים אם יש צורך להפעיל את הסמכות, ולהפעיל אותה לפי הצורך. זוהי החובה לפעול.” (יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 691 (1996)).

הרשות חייבת להימצא עם ”יד על הדופק” ולבחון את החלטותיה גם לאחר קבלתן. אכן, ”חלוף הזמן ושינוי העתים מקימים סמכות ואף חובה לבדוק ולשקול מחדש” (בג”ץ 26/99 עיריית רחובות נ’ שר הפנים, פ”ד נז(3) 97, 116 (2003)). הכלים שעמדו בידי הרשות בשנות השבעים עת ניתן פסק הדין בעניין ביר אינם הכלים שבידיה כיום. אכן, ”בהתחשב באפשרויות החדשות שמעמידה מהפכת המחשוב בפני הרשויות יש לכאורה מקום לשקול את קיצור זמן התגובה שלהן” (דפנה ברק-ארז ”המשפט המנהלי בעידן המדינה האלקטרונית” המשפט י”ג 121, 125 (2008)). כידוע, ”מן החובה להפעיל שיקול דעת נגזרת גם חובתה של הרשות לחזור ולבחון החלטות ישנות” (דפנה ברז-ארז משפט מינהלי כרך א 206 (2010) (להלן: ברק-ארז משפט מינהלי)). למעשה עקרונות המשפט המינהלי קובעים חובה הולכת ומתעצמת להפעלת שיקול דעת ככל שחולף הזמן. ובלשונה של פרופ’ ברק-ארז:

”החובה להפעיל שיקול דעת היא חובה שהולכת ומתעצמת עם חלוף הזמן. במילים אחרות, חלוף הזמן כשלעצמו הוא גורם שמחייב לחזור ולבחון החלטות קודמות. ניתן להוסיף כי החלטה שהיתה תקפה במועד קבלתה, עשויה להפוך לבלתי סבירה מכוח חלוף הזמן ושינוי הנסיבות שבא עימו” (ברק-ארז משפט מינהלי, בעמ’ 207)

והנה, בענייננו, חלוף הזמן הוא משמעותי ועמו שינוי הנסיבות. כך גם השינויים והתמורות שחלו בשדה המשפט ועליית קרנה של הפרשנות התכליתית. האקלים המשפטי בו נקבעה הלכת ביר אינו האקלים המשפטי של ימינו. כל אלו מובילים למסקנה כי פקיד השומה היה חייב בחלוף הזמן להפעיל שיקול דעת ולאחר בחינה מחדש להגיע למסקנה כי אין עוד מקום לסמוך על הרף המינימאלי שנקבע בעניין ביר.

9. ודוק: חברתי מדברת על כך שהתנהלות הרשות התבססה על פסק הדין בעניין ביר וכי ”אין מדובר בהתנהלות הרשות במקרה בודד, אלא בנוהל פעולה מערכתית כולל”. ואולם, לאחר מה שקבעה השופטת אופיר-תום ולאחר פסק הדין של השופטת מזרחי לא היה מקום להמשיך באותה ”התנהלות מערכתית” והדברים כבר פורטו. יתר על כן, קביעה כי התנהלות או פרקטיקה מסוימת היא סבירה רק בגלל שהיא אושרה



לפני שנות דור משמעה עידוד קיפאון ושמרנות מיותרים וניתוק מחובת הרשות להפעיל שיקול דעת ולהיות ערה לשינויי העתים המתחייבים שלא לומר לדבריהם של בתי המשפט. יפים לעניין זה דברי חברתי השופטת ארבל:

”מנהג ופרקטיקה מקובלת אינם חזות הכל, והליכה בדרכם בכל מקרה ומקרה, אף אם מתברר כי מדובר בפרקטיקה שגויה, עלולים להנציח מצב בלתי רצוי, לעודד קיפאון ושמרנות וליצור הרתעת חסר שתמנע חדילה מן הנורמה הפסולה. לפיכך, ועל מנת שלא להשריש פרקטיקות פסולות או שגויות, יש לאפשר הסתמכות על הפרקטיקה רק אם הדבר משרת את התכלית בדבר צדק, הגינות ושוויון.” (ע”א 9647/05 פוליבה בע”מ נ’ מדינת ישראל, פסקה 38 (טרם פורסם, 22.7.2007); כן ראו והשוו: דנ”א 7794/98 משה נ’ קליפורד, פ”ד נז(4) 721 (2003); בג”ץ 8707/10 הס נ’ שר הביטחון, פסקה ו לפסק דינו של חברי השופט רובינשטיין (טרם פורסם, 3.2.2011)).

חוקי היסוד

10. פקיד שומה טוען כי מתן פסק הדין ב- ע”א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ’ עיני (בטוקאדה), פ”ד מד(1) 541 (1990) (להלן: עניין עיני) שהלך ברוח פסק הדין בעניין ביר מצדיק את הסתמכותו על שנפסק שם. למעשה טענת המדינה בהקשר זה היא כי מאחר שפסק דין עיני ניתן בשנת 1990 כאשר כבר שלטה בכיפה הפרשנות התכליתית לא היה על פקיד שומה לצפות את שינוי הלכת ביר וכי הסתמכותו עליה היא סבירה. אינני מקבלת טענה זו. המדינה מתעלמת בהקשר זה מפסק דין אחר שניתן באותה תקופה ובו נדחתה עמדת המדינה שביקשה ללמוד גזירה שווה מפסק דין ביר. כוונתי היא לפסק הדין ב- ע”א 751/82 מנהל מס שבח, אזור המרכז נ’ רשל, פ”ד מ(2) 830 (1986) (להלן: עניין רשל)). בפסק הדין בעניין עיני נדון סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף. בפסק הדין בעניין רשל נדון סעיף 78 לחוק מס שבח מקרקעין. המעייין בפסקי דין אלו יראה שסעיף 152 שלענייננו קרוב יותר לסעיף החוק שנדון בעניין רשל, שם כאמור נדחתה עמדת המדינה. לכן, לגבי סעיף 152 לפקודה, כבר מאז פסק הדין בעניין רשל הסתמכותו של פקיד שומה על פסק הדין בעניין ביר לא הייתה סבירה. מכל מקום, אינני נדרשת להרחיב בעניין מאחר שמאז שניתנו כל אותם פסקי דין נפל דבר בישראל. כוונתי היא לחקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק בשנת 1992 (להלן: חוקי היסוד). חוקי היסוד יצרו שינוי משמעותי בשדה המשפט הקונסטיטוציוני. שינוי זה הוא בעל השפעה רוחבית על המשפט הישראלי כולו. הוא גם בעל השפעה בענייננו. בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף עמדנו על כך שתכלית ענייננו

היא להפחית את אי הוודאות בה נמצא הנישום בקשר לכספו קניינו. קבענו כי זכותו של אדם לדעת מהי מצבת זכויותיו וחובותיו. הפננו בהקשר זה לפסק דין של בית משפט זה שם נקבע כי:

”בעולם המסחר המסחרר של זמננו, חייב אדם כל שעה ושעה לדעת, מה הוא האקטיב ומה הוא הפסיב שלו, ומה הם הכספים העומדים לרשותו לשם השקעה בעסקים חדשים. מן הדין הוא, איפוא, כי הוא לא יגרור אחריו, זמן ממושך מדי, את 'סבל העבר' שלו, וכי לא יצטרך לשמור תמיד על רזרבה מתה, לפרעון חובותיו הישנים” (ע”א 158/54 דה בוטון נ’ בנק המזרחי בע”מ, פ”ד י(1) 687, 695 (1956)).

נראה לי שניתן לומר כי לאחר חקיקת חוקי היסוד יש ליתן להיבט זה משקל נוסף בפרשנות החוק. אכן, לחוקי היסוד השראה פרשנית על סמכויות פקיד שומה שיש להן השפעה על נישומים ולכן לא היה מקום כי פקיד שומה ימשיך להסתמך על פסק הדין בעניין ביד ועל הרף המינימאלי שנקבע בו. ועוד: הכלל הפרשני בכל חוק, לרבות בחוקי המס הוא פרשנות על רקע העקרונות הכלליים של השיטה. ”אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת המס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי” (ע”א 165/82 קיבוץ חצור נ’ פקיד שומה רחובות, פ”ד לט(2) 70, 76-77 (1985)). עקרון זה קיבל משקל מוגבר לאחר חוקי היסוד. לענייננו נראה כי אין חולקים שהצורך להשאיר ”רזרבה” לתשלום המס יש בו פגיעה מסויימת בזכויותיו של הנישום וככל שהדבר אפשרי יש לצמצם פגיעה זו. למעשה מדובר בתקופת אי-וודאות בה כספיו של הנישום כמו ”מוקפאים” על כל המשמעויות הנובעות מכך לחופש קניינו ולחירותו (ראו והשוו ל”הקפאה” בתחום התכנון והבניה ב- ע”א 4809/91 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ירושלים נ’ קהתי, פ”ד מח(2) 190 (1994); ול”הקפאה” בתחום של זכויות פנסיוניות ב- בג”ץ 6784/06 שליטנר נ’ הממונה על תשלום גמלאות (טרם פורסם, 12.1.2011)). ייתכן שכדי להגן על הנישום ניתן היה עוד במסגרת פסק דין ביד להגיע למסקנה אליה הגענו בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף אך לא בכך העיקר. העיקר הוא כי לאחר חוקי היסוד הדברים אינם כשהיו לפני כן, האיזונים הפרשניים הם שונים והמסקנות המשפטיות יכולות להיות שונות. כפי שקבע הנשיא ברק:

”המסגרת החוקתית החדשה גוררת אחריה קונסטיטוציונליזציה של כל מערכות המשפט [...] משמעותה היא שהיא מעלה ערכים חדשים או נותנת להם משקל חדש. נוצר איזון חדש בין הערכים הכלליים המתנגשים. כך בדרך-כלל. כך במיוחד כאשר השינוי החוקתי הוא במתן מעמד חוקתי לזכויות אדם. שינוי זה

יוצר מסגרת נורמטיבית חדשה למעמדן של זכויות האדם. כתוצאה מכך נוצר איזון חדש בין זכויות האדם לבין צרכי הציבור. מתרחשת 'מהפיכה חוקתית' [...] לשון החוק לא השתנתה. אך תכלית החוק השתנתה. השינוי עשוי שיהיה קל. עשוי הוא לשקף תכלית חדשה שניתן היה להגיע אליה – גם אם בפועל לא הגיעו אליה – בעבר. השינוי עשוי להיות כבד. הוא עשוי לשקף תכלית חדשה שלא ניתן היה להגיע אליה בעבר. אכן, אימרתו של רדברוך – כי לעולם החוק חכם מיוצרו – נכונה במיוחד בתקופה של שינויים חוקתיים. אלה משנים את המרחב הנורמטיבי שבו אנו ממשיכים לחשוב. אי אפשר עוד לאחר חקיקתם של חוקי היסוד בדבר זכויות האדם לחשוב על תכליתה הכללית של החקיקה באותו אופן שבו חשבנו על כך לפני חקיקתם של חוקי היסוד. עולמנו הנורמטיבי השתנה. צורת החשיבה שלנו השתנתה" (בג"ץ 2390/96 קרטיק נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(2) 625, 712 א-ה (2001)).

אכן, חוקי היסוד העלו ערכים חדשים ונתנו להם משקל חדש. משקל זכויות הפרט והנישום ככזה גדל באיזון הפרשני. על כן, לאחר חקיקת חוקי היסוד לא היה יכול פקיד שומה להמשיך ולפעול כאילו לא קרה דבר. חוקי היסוד יצרו "סביבה" נורמטיבית חדשה שהצדיקה בחינה מחודשת (ראו והשוו עניין אפרת). אכן, "לחוק היסוד כוח לתת לדברי חקיקה שקדמו לו 'מובן חדש במקום שקיימת אפשרות פרשנית לכך'" (ע"א 5546/97 הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה קריית-אתא נ' הולצמן, פ"ד נה(4) 629, 641 א (2001)). עמדנו לעיל על כך שהיה מקום כי פקיד שומה יגשים בהתנהלותו את תכלית החקיקה ויקיים את חובת ההגינות כלפי הנישום. דברים אלה מקבלים משנה תוקף בשים לב להשראה הפרשנית המתבקשת מחוקי היסוד. בדומה יש משמעות רבה לאותה השראה פרשנית גם לגבי ההכרעה כי פקיד שומה היה צריך לצפות את שינוי הלכת ביד ולמצער להפעיל שיקול דעת האם עוד יש מקום להסתמך על הרף המינימאלי שנקבע בה. על הצורך בבחינה מחודשת נוכח המפנה שיצרו חוקי היסוד עמד השופט ברק:

"השלכות הפרשניות העיקריות של חוקי היסוד על החקיקה הישנה והפעלת שיקול-דעת שלטוני במסגרתה מתבטאות באותם מקרים שבהם קיים שיקול-דעת פרשני ואשר בהם ניתן לעצב נקודות איזון חדשות במסגרתו של הטקסט הישן. [...] חקיקתם של חוקי היסוד משמשת אפוא, במקרים אלה, תמריץ למחשבה חדשה, תוך מיצוי מחודש של הפוטנציאל הטמון בטקסט הישן. תמריץ זה מקורו בנקודת המפנה אשר חוקי היסוד יצרו. [...]"

כתוצאה מתמריצים אלה, עלינו לבחון מחדש פירושים שניתנו לחקיקה בעבר. הבחינה המחודשת עשויה להביא

למובן חדש. שוב איננו יכולים להסתכל על הדין הישן מנקודת המבט הישנה. עלינו לבחון את הדין הישן מנקודת המבט החדשה. לא נוכל אחרת, גם אם נרצה. עולמנו הנורמאטיבי כיום הוא עולם נורמאטיבי שבו ממלאים חוקי היסוד תפקיד מרכזי. לא נוכל להשקיף על הדין הישן בלא לקחת את חוקי היסוד בחשבון. ודוק: בחינה מחודשת זו יכולה הייתה להתרחש גם בעבר. אך בפועל היא לא נעשתה. חקיקתם של חוקי היסוד משמשת אפוא הזדמנות ראויה לבחינה מחודשת זו וקובעת את קו התפתחותה. הם מהווים אפוא הן פרשת דרכים המעניקה הזדמנות למחשבה מחודשת, והן תמרור המסמן את הכיוון הראוי של ההתפתחות החדשה. נקודת המבט החדשה עשויה להוביל למובן חדש. " (בש"פ 537/95 גנימאת נ' מדינת ישראל, פ"ד מט(3) 355, 414-415 (1995) (להלן: עניין גנימאת); כן ראו דנ"פ 2316/95 גנימאת נ' מדינת ישראל, פ"ד מט(4) 589 (1995); וראו והשוו דעת המיעוט של השופטת פרוקצ'יה ב- ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוטין (טרם פורסם, 12.5.2010)).

חוקי היסוד מתווים אפוא דרך מחשבה חדשה וגם מהווים תמרור המסמן את הכיוון הראוי. עלינו לשוב ולבחון את הדינים השונים לאור חוקי היסוד. השופט ברק ממשיך וקובע בעניין גנימאת, בעמ' 418 ז כי העיון מחדש הנדרש אינו מוגבל רק לבית המשפט אלא הוא חל גם על הרשות המבצעת (כן ראו והשוו בג"ץ 5091/91 נוטייבה נ' שר האוצר, פסקה 7 לפסק דינו של השופט אור (לא פורסם, 9.9.1994) ופסק הדין בדיון הנוסף ב- דנג"ץ 4466/94 נוטייבה נ' שר האוצר, פ"ד מט(4) 68 (1995)). חוקי היסוד נחקקו לאחר פסק הדין בעניין עיני ועל כן אין באמור בו כדי לסייע לפקיד השומה. חוקי היסוד קבעו איזון חדש בין הפרט לבין השלטון. הם העלו את זכויות האדם למעמד חוקתי. פקיד שומה לא יכול היה להתעלם מכך ולהמשיך לסמוך על ההלכה הישנה כאילו לא השתנה דבר.

11. העולה מכל האמור הוא כי הסתמכותו של פקיד שומה בענייננו על פסק הדין בעניין ביר איננה סבירה. במהלך השנים שחלפו מאז ניתן פסק הדין בעניין ביר היה על פקיד שומה להטמיע את השינוי שחל במשפט הישראלי. היה עליו לראות כי הרף המינימאלי, גם אם אושר בעבר, אינו מתאים עוד לעת החדשה. פירטתי מספר נימוקים המובילים למסקנה זו וקבלתם של חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו וחוק יסוד: חופש העיסוק נותנת משקל נוסף לכל אותם נימוקים. כך יש בחוקי היסוד כדי ליתן משקל נוסף לצורך להגשים את תכלית החקיקה שלענייננו שבאה להגן על הנישום – ובפרט כאשר המדינה הכירה בתכלית זו. בדומה יש בחוקי היסוד כדי ליתן משקל נוסף לנימוק בדבר חובת ההגינות של הרשות כלפי הפרט-הנישום הזכאי לדעת מהו סך נכסיו;

בנוסף, אך מובן הוא שחוקי היסוד יש בהם כדי להגביר את חובתו של פקיד שומה להפעיל שיקול דעת ככל שחולף הזמן. אכן, כל אלו מחייבים לדעתי את המסקנה כי לא היה מקום שפקיד שומה ימשיך ויסתמך על שנפסק בעניין ביר ומכל מקום הסתמכותו אינה סבירה.

מס אמת

12. לא אחת נשמע הטיעון בדבר "מס אמת" מפי שני הצדדים (ראו והשוו עמדתי ב- ע"א 2343/05 בנק קונטיננטל בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב, פסקה 4 (טרם פורסם, 6.7.2010)). השאלה מהו "מס אמת" אינה כה פשוטה כפי שנדמה ממבט ראשון. כך, למשל, כאשר המחלוקת היא על אחוז המס שישולם להבדיל מקביעת סכום ההכנסה בגינה ישולם המס אין מדובר בהכרח בעניין של מס אמת. עמדתי על כך באחת הפרשות בצייני:

"בענייננו איננו עוסקים כלל בנוסחה שעלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק. בין בעלי הדין אין כל מחלוקת על סכום הרווח שהופק. השאלה הנשאלת בענייננו היא איזה חלק מרווח זה שאינו שנוי במחלוקת יועבר לקופת המדינה. אכן, כאשר עסקינן בנוסחה הקובעת מהו הרווח שהופק עלול להיווצר מצב בעייתי בו יוטל מס על רווח שלא הופק. ואולם, בעייתיות זו אינה מתקיימת בענייננו. אין מחלוקת בענייננו מהו הרווח שנצבר והשאלה היא האם יוטל מס בשיעור החדש או מס בשיעור הישן. השאלה היא של שיעור המס ואין לפנינו נוסחה העוסקת בקביעת הרווח שהופק. כאשר עסקינן בשיעורי המס עלינו להיזהר שלא להשיג את גבולה של הרשות המחוקקת" (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 51 (טרם פורסם, 28.5.2008)).

אכן, השאלה מהו מס אמת נגזרת מדבר המחוקק. כך גם בענייננו. המחוקק קבע בסעיף 152 לפקודה כי אם פקיד השומה לא השתמש בסמכויותיו במועד יראו את השגת הנישום "כאלו" התקבלה. השגת הנישום מכוח דברו המפורש של המחוקק היא מס האמת בענייננו. אין מדובר בעניין כה מרחיק לכת. כידוע הליכי השומה בפקודת מס הכנסה מבוססים לא אחת על האמון שיש ליתן בנישומים (ראו, למשל דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 37) תש"ם-1979 (ה"ח 1424, תש"ם-1979, עמ' 54)). הפקודה אף מעודדת הסכמות בין המדינה לנישום (ראו סעיף 152 שלענייננו). בנוסף, אין להניח כי כל המשיגים על שומותיהם הם רמאים וההשגה שהגישו אינה משיגה מס אמת. בצדק קבע הנשיא ברק ב- רע"א 291/99 T.J.T. אטפק

אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 221, 234 (2004) (להלן: עניין T.J.T.) כי אין "להניח בעלמא שכל המשיגים על שומות במס ערך מוסף הם רמאים" וכך יש לקבוע גם כשעסקינן בשומות מס הכנסה. כאן גם המקום לעמוד על כך שהנתונים שהציגה המדינה בדבר "אובדן" מס מניחים כי בכל מקרה ומקרה תתקבל עמדת פקיד השומה. ואולם בצדק טוענת המשיבה כי אין לצאת מנקודת הנחה שכזו והמסקנה היא שטענות המדינה בדבר השפעה על קופת האוצר למצער אינן מדוייקות. מכל מקום, דבר המחוקק המפורש הוא כי על פי סעיף 152 מס האמת במקרה שפקיד שומה איחר את המועד הוא המס כפי שנטען בהשגת הנישום. על כן, במובן זה בענייננו אין פגיעה במס אמת. ניתן להציב את השאלה גם באופן הבא: האם כאשר נישום יאחר, למשל, בהגשת השגה וטענותיו לא יתבררו נקבל טענה כי המס המוטל עליו אינו מס אמת? נראה לי שהתשובה השלילית כמו מתבקשת מאליה. כך הוא הדבר גם כאשר פקיד השומה מאחר במועדים. אכן, היבטים הנראים לכאורה בירוקראטיים הם חלק מהדרך להשיג מערכת מיסוי תקינה. ובלשונה של השופטת ביניש:

"מימוש הזכות המהותית כרוך אפוא בעמידה בתנאים שהם לכאורה בירוקראטיים אך למעשה מתחייבים מהצורך לקיים מערכת מיסוי תקינה." (ע"א 8549/03 סופר דרינק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פסקה 14 (טרם פורסם, 23.5.2006); כן ראו והשוו דברי חברתי השופטת פרוקצ'יה ב- רע"א 1643/00 פנינת טל השקעות ובנייה בע"מ נ' פקיד שומה – ירושלים, פ"ד נה(4) 198 (2001)).

13. בנוסף יש לזכור כי השיקול בדבר מס אמת אינו השיקול היחיד או הבלעדי שיש להתחשב בו. אכן, "יש לזכור כל העת כי גם האמת זקוקה לקרקע יציבה שתוכל לעמוד עליה. הכללים הפרוצדוראליים, ובהם כללים בדבר מועדי הגשת כתבי בי דין, חיוניים לקיומו של הליך תקין ולביאור האמת והצדק: 'באין כללים - אין משפט ובאין משפט - אין צדק' (שלמה לוין תורת הפרוצדורה האזרחית – מבוא ועקרונות יסוד 22 (1999))" (ע"א 1782/06 משרד הבינוי והשיכון נ' סולל בונה בע"מ, פסקה 9 לפסק דינו של השופט דנציגר (טרם פורסם, 6.4.2008)). ייתכן שהאיחור במועד אינו קשור בפקיד שומה עצמו אלא ביחידות אחרות של המדינה האחראיות על הדפסת החלטות ומשלוחן. ייתכן גם שהאיחור הוא קצר. בנתונים שהוגשו לנו נטען כי האיחור הממוצע הוא של 14 ימים. המדינה גם פירטה כי היו מספר מקרים בהם האיחור היה של למעלה מ- 55 ימים. לדעתי גם זה וגם זה אינם איחורים קצרים ולא ברור מה מנע מפקיד שומה לבצע את כל הנדרש לפני חלוף המועד. בנוסף, בכל מקרה שנקבעים מועדים גם איחור בן יום הוא איחור. ניתן כמובן לשאול האם עוד יום אחד יפגע באמת בתכלית שעומדת בבסיס

ההגבלה? התשובה לכך היא שלכל גבול יש שוליים של שרירות ואין מנוס מכך. וכפי שקבע חברי השופט רובינשטיין "הצבת גבולות ברורים אף היא תכלית ראויה כשלעצמה, וראוי לחתור להשיגה" (ע"א 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, פסקה כ"ד (טרם פורסם, 11.2.2010)). בענייננו הדברים הם בעלי משנה תוקף שהרי הגבול נועד כדי להפחית את אי הוודאות בה נמצא הנישום ונוכח זכותו לדעת מהי מצבת זכויותיו וחובותיו. אכן, "יש ומושם הדגש בחשיבות של סופיות הדיון, ובזכותו של האזרח לדעת, היכן הוא עומד ביחסיו עם השלטון" (ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-אביב, פ"ד לז(1) 337, 344 ד (1983) (להלן: עניין י.ב.מ.)). יפים בהקשר זה גם דברי השופט ד' חשין:

"קביעת גבולות היא בלתי נמנעת, פעמים רבות, לשם קיומה של הוודאות המשפטית – למען ידע כל אדם היכן הוא עומד ומהן זכויותיו וחובותיו. בכך תורמת היא גם ליעילות ההליך." (בג"ץ 8803/06 גני חוגה בע"מ נ' שר האוצר, פסקה 6 (טרם פורסם, 1.4.2007)).

14. למותר לציין כי בתחום המס מוקנות לרשויות סמכויות מרחיקות לכת של חקירה ואכיפה (ראו עניין T.J.T., בעמ' 231). לעומת זאת קבלת עמדת הנישום במקרה שפקיד שומה איחר את המועד היא בין הכלים היחידים הנתונים בידי הפרט. אין לשכוח כי הרשות והפרט אינם שווי כוחות. כפי שקבע השופט מ' חשין:

"היחיד והשלטון אין הם שווי-זכויות, אין הם שווי-כוחות ואין הם שווי-מעמד. [...] השלטון מחזיק בידו רוב כוח, רוב עוצמה ורוב עושר, עד שהיחיד [...] לא ישווה לו ולא ידמה לו. [...]. התופעה שאנו עדים לה יום-יום, שעה-שעה, שהיחיד עומד בתור לפני דלפק-השלטון, והתור משתרך ומתפתל עוד ועוד. יש המכנים תופעה זו 'ביורוקרטיה' ויש המכנים אותה אחרת. היא כינוייה של התופעה אשר היא, התופעה ידועה ומוכרת לכולנו, ולא לטוב. מטעם זה אף נחלצו בתי-המשפט בעבר לעזור של היחיד בעומדו מול אותה מכונת-ענק – נחלצו בעבר, ממשיכים הם להיחלץ כיום וימשיכו להיחלץ בעתיד." (בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר, אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289, 367-368 (1998)).

15. אוסיף ואומר כי גם אם בסופו של יום תיפגע במידת מה קופת האוצר אין בכך למנוע הקפדה עם המדינה שבכוחה "לפזר את הנזק" והדבר מקטין את משקל אינטרס ההסתמכות שלה (והשוו לגבי חברות הביטוח בעניין סולל בונה, בעמ' 153 ז). אבקש בהקשר זה להפנות גם ל- ע"א 417/74 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' פאליי, פ"ד

כט(1) 681 (1975) (להלן: עניין פאליי). בעניין פאליי ביקשו רשויות המס להתגבר על מכשולים דיוניים כאלה ואחרים וטענו – כמו שנטען לפנינו – כי אם לא ייעתר בית המשפט לטענותיהם ייפגע אוצר המדינה. השופט ויתקון דחה את עמדת המדינה:

“עלי להודות שקריאתו הנרגשת של בא-כוח [המדינה] אלינו להציל את אוצר המדינה מאבדן הון עתק מעוררת בי הרהורים. לא מזמן נתבררו לפנינו שני ענינים שבהם עמדו אזרחים מול השלטון וידם היתה על התחתונה בשל מכשול דיוני שהיה להם לרועץ [...] הפעם מתבקשים אנו להקל בכללי הדיון כדי להציל את המדינה ממבוכתה. כלום צריך לומר לבא-כוח [המדינה], שאין לבית-המשפט תפקיד נעלה מזה שברייב בין בלתי-שווים עליו להיות עקבי, לחומרה כלקולה, ולא לצאת מגדרו השיפוטי-הנויטרלית?” (שם, בעמ' 684-685).

נוכח כל הטעמים שפירטתי אין לדעתי מקום למנוע את החלת פסיקתנו על כל התיקים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט.

טענות העומדות למדינה גם לאחר החלת ההלכה החדשה

16. בהחלה למפרע של פסיקתנו אין כדי למנוע מהמדינה להעלות בתיקים השונים עליהם תחול פסיקתנו טענות נוספות מטעמה בין מדוקטרינות משפטיות שונות ובין מתחום המיסים עצמו. כך הרי עשינו בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף בעניינו של סמי כאשר קיבלנו ראייה חדשה שהוכיחה כי היה מקום להוסיף לתקופה שעמדה לפקיד שומה לפי סעיף 152 לפקודה זמן נוסף (ע"א 5954/04). באופן דומה ניתן להפנות לעניין שבי שם נקבע כי בהיעדר מסמכים מסויימים מטעם הנישום מרוץ הזמנים כלל לא החל (כן ראו והשוו ע"א 1325/02 דגן נ' פקיד שומה אילת, פ"ד נח(2) 172 (2003)). בפסיקה קיימות כמובן דוגמאות נוספות לגבי סמכויות שונות שבידי רשויות המס לתיקון טעויותיהן ולמתן צווים (ראו והשוו: ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (טרם פורסם, 6.11.2008); עניין י.ב.מ.; ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991); ע"א 512/65 הילזנרט נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"ד כ(2) 61, 64 ג (1966)). כל תיק ייבחן כמובן בפני עצמו ואיננו קובעים מה תהיה התוצאה בכל תיק ותיק עליו תחול פסיקתנו. ואולם, אפשרות זו להעלאת טענות מטעם המדינה גם היא מחזקת את המסקנה כי נתוני המדינה בדבר “הנזק” העלול להיגרם לקופת האוצר למצער אינם מדוייקים ומכל מקום כי אין להימנע מתחולה רטרואקטיבית (ראו והשוו עניין סולל בונה, בעמ' 151).



17. הבהרתי מדוע, לדעתי, פקיד שומה נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה הישנה. כמו כן הבהרתי מדוע לדעתי הסתמכותו על ההלכה הישנה לא הייתה סבירה. על כן לדעתי יש לקבוע כי לא קם לפקיד שומה אינטרס הסתמכות דאוי להגנה ויש להחיל את פסיקתנו, כפי שנקבע בערעור, על כל מקרה שטרם ניתן בו פסק דין חלוט. לפיכך לדעתי דין העתירה לדיון נוסף להדחות לגופו של עניין. רמזתי עם זאת בפתח הדברים על סוגיה נוספת והבהרתי כי אדון בה בשולי חוות דעתי: לדעתי אין מקום לדיון נוסף בעניין ישום הלכה קיימת – היא הלכת סולל בונה ולכן דין העתירה לדיון נוסף להדחות גם מטעם הזה. לכך אפנה עתה.

ב. אין מקום לדיון נוסף בשאלת יישומה של הלכת סולל בונה

18. דיון נוסף הוא הליך "נדיר וחריג" (דנ"פ 9980/03 דושקר נ' מדינת ישראל, פסקה 7 (לא פורסם, 12.11.2003)). מדובר בהליך "יוצא דופן" (דנ"א 35/00 מדינת ישראל נ' לנגברט, פסקה 10 (לא פורסם, 31.8.2000)). על דיון נוסף אין להורות "אלא במקרים נדירים, מעטים-שבמעטים" (דנ"א 366/05 עמירון סי.טי.אל מימון השקעות בע"מ נ' וולך, פסקה 4 (לא פורסם, 17.1.2005)). על פי סעיף 30 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 יש להיעתר לבקשה לערוך דיון נוסף רק כאשר ההלכה בגינה מוגשת הבקשה עומדת בסתירה להלכה קודמת של בית המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשיותה או חידושה של ההלכה שנפסקה יש מקום לדיון נוסף. הנשיא ברק הוסיף וקבע כי "לצורך קיומו של דיון נוסף אין די בחשיבות, הקשיות או החידוש בהלכה שנפסקה, אלא שנדרש כי אלו יהיו מהותיים ומשמעותיים" (דנ"פ 1648/01 בלביסי נ' מידנת ישראל, פסקה 5 (לא פורסם, 23.4.2001)). הדברים נקבעו, בין היתר, נוכח עקרון סופיות הדיון ו"ההכרח לנצל באופן יעיל את משאביו השיפוטיים המוגבלים של בית-המשפט" (דנ"א 8349/03 יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 5 (לא פורסם, 28.6.2004)). בענייננו המדינה ציינה כי הסוגיה המרכזית הטמונה בעתירתה לדיון נוסף היא התחולה למפרע של פסק הדין נשוא הדיון הנוסף נוכח העלויות הקשורות בכך (ראו, למשל, סעיף 35 לעתירה). המדינה אומנם מפנה בעתירתה להלכת סולל בונה לפיה הכלל הוא כאמור מתן תוקף למפרע לפסקי דין של בית משפט זה. ואולם, לטענתה כמבואר, היה בענייננו מקום להחיל את החריג לכלל שנקבע שם. ובלשון העתירה:

"המקרה נשוא עתירה זו מתאים לדיון מקיף בסוגית החרג לכלל התחולה למפרע, ובכל מקרה מהווה מקרה מובהק שבו היה מקום להפעיל את החרג לכלל" (פסקה 38 לעתירה).

19. המדינה הדגישה כזכור כי אם תדחה עתירתה לדיון נוסף צפוי אובדן מס משמעותי לקופת האוצר. עמדתי כבר על כך שנתוני המדינה בהקשר זה למצער אינם משכנעים מה גם שכ- 80% מאובדן המס הנטען מקורו, לפי נתוני המדינה עצמה, בתקופה שלאחר פסק דינו של בית המשפט המחוזי בענייננו. כמבואר, מסכום זה יש, להשקפתי, להתעלם כליל. מכל מקום, טענות בדבר עלויות הנובעות מפסק דין ממילא אין בהן כדי להצדיק דיון נוסף. ובלשון השופטת ביניש:

"אף אם נקבל את עמדת המדינה כי לפסק-הדין עשויות להיות משמעויות תקציביות מרחיקות לכת, בעובדה זו כלשעצמה אין כדי להקים עילה לדיון נוסף" (דנג"ץ 11581/04 משרד החינוך נ' קרן החינוך למען בתי ספר תל"י, פסקה 5 (לא פורסם, 4.5.2005))

20. למעשה טענות המדינה עוסקות באופן בו יושמה ההלכה – היא הלכת סולל בונה – ולכך מוסיפה המדינה טענות המופנות נגד עלויות הפסיקה – כלומר נגד התוצאה ולא נגד ההלכה שנפסקה. נראה שדברים אלה מקובלים גם על חברתי השופטת פרוקצ'יה הפותחת את פסק דינה בכך שההליך שלפנינו עוסק ב"כללים הקיימים" ובאופן "יישומם". ואולם, טענות בעניינים שכאלה אינן מצדיקות דיון נוסף וזאת גם אם יש הסבורים כי בית המשפט העליון טעה באופן בו יושמה ההלכה הקיימת. כפי שקבע השופט מצא:

"מרבית טענותיהן של העותרות תוקפות, למעשה, את תוצאת פסק הדין ואת האופן שבו יישם הלכות קיימות. טענות אלו הן ערעוריות באופיין, וכידוע, 'הדיון הנוסף אינו ערעור נוסף מבחינת מגמתו העיקרית, כי במרכזו אינה עומדת השאלה, אם בית המשפט נהג כהלכה, אלא נבחנת ההלכה המשפטית בתור שכזאת'" (דנ"א 2105/02 החברה להגנת הטבע נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה חיפה (לא פורסם, 1.5.2002)).

ובמקום אחר הוא הוסיף:

"את טענת העותרת, שלפיה סטה פסק-הדין בפועל מההלכות הקיימות, יש להבין כמתייחסת, לכל היותר, לטעות ביישומן של ההלכות הקיימות על נסיבות

המקרה; אך טענה מעין זו, כידוע, אינה מצדיקה דיון נוסף" (דנ"א 6714/02 קופת חולים של ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל נ' פלוני, פסקה 5 (לא פורסם, 7.4.2003)).

עמד על כך גם הנשיא שמגר:

"הנה כי כן עולה מפסק הדין שההלכה ששימשה את בית המשפט אינה שונה מזו שהעותרים מבקשים להפנות אליה, וכי תרעומתם אינה, למעשה, אלא על אופן היישום של ההלכה, אשר היא כשלעצמה מקובלת אף עליהם. על כגון דא אין מקיימים דיון נוסף, כי דיון נוסף איננו ערעור נוסף" (דנ"א 3655/94 רונן נ' הרב קליין (לא פורסם, 12.9.1994)).

אכן במסגרת דיון נוסף "בית המשפט העליון אינו בוחן את נכונות הפעלתה של הלכה פסוקה על עובדותיו של מקרה ספיציפי" (בש"א 1481/96 נחמני נ' נחמני, פ"ד מט(5) 598, 606 (1996)) וכבר נקבע מפורשות כי "שאלות של יישום דין קיים – שנויות במחלוקת, חשובות ורגישות ככל שתהייה – אינן מצדיקות קיום דיון נוסף" (עניין בוטידן, בעמ' 639 ו). גם השופטת ביניש עמדה על כך ש"אופן יישום ההלכה שקבע בית-משפט זה בנסיבות עניינה של העותרת אינו עניין לדיון נוסף, שהרי הדיון הנוסף אינו בגדר ערעור נוסף" (דנ"פ 6619/05 הראר נ' מדינת ישראל, פסקה 5 (לא פורסם, 13.7.2005)). גם חברי השופט גרוניס קבע כי "טענות אלה, שעניינן יישום הלכה ולא קביעת הלכה, הינן טענות ערעוריות מובהקות אשר אין להן מקום במסגרת עתירה לדיון נוסף" (דנ"א 4371/07 עיזבון אבו צבחה נ' מדינת ישראל, פסקה 5 (טרם פורסם, 20.1.2008)); כן ראו עמדתה של חברתי השופטת פרוקצ'יה ב- דנ"א 2045/05 ארגון מגדלי ירקות – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(2) 1, 81-79 (2006)). אין סיבה לחרוג מעקרון זה כשהעותרת היא המדינה.

21. בהקשר זה מעניין להפנות ל-דנ"א 4757/03 מנהל מס שבח מקרקעין נ' מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ (לא פורסם, 7.7.2003). באותו עניין הגישה המדינה עתירה לדיון נוסף. הטענות שהעלתה שם המדינה לגבי תחולה רטרואקטיבית ועלותה דומות עד מאוד לטענות המועלות בפנינו. השופט מ' חשין דחה שם את עתירת המדינה ולכן בהתאם למה שנקבע הוחלה ההלכה החדשה נשוא עתירת המדינה שם על כל התיקים שההליכים לגביהם טרם הסתיימו (ראו יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג 224, בה"ש 227 (מהדורה שנייה, 2007)) – בדיוק כפי שקבענו בענייננו בפסק הדין בערעור.

22. בענייננו, לאחר פסק הדין בערעור נעתר המשנה לנשיאה ריבלין לעתירת המדינה והורה על דיון נוסף בשאלת התחולה למפרע. האם יש בהחלטתו זו לחייב את ההרכב (המורחב) היושב לדין לערוך דיון לגופו של עניין? התשובה שניתנה לכך בהלכה הפסוקה היא בשלילה. ההלכה היא כי גם אם ניתן היתר לדיון נוסף הרי שבית המשפט היושב לדין רשאי לדחות את העתירה גם ללא דיון לגופו של עניין. ובלשון המישנה לנשיא מ' חשין במסגרת הרכב מורחב:

"אכן, לו באה העתירה לפנינו היום, ספק רב אם היינו מורים על קיומו של דיון נוסף [...]; כך, חרף השלכותיו של פסק הדין על גביית המס לעבר. חלוף הזמן השיב אותנו לנקודה ראשונית זו, ומשניצבים אנו במקום שבו החילוננו, אין לנו אלא לקבל אותה החלטה שהיינו מקבלים מלכתחילה - ולדחות את העתירה." (דנ"א 4239/03 מדינת ישראל נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ, פסקה 8 (לא פורסם, 6.2.2006) וראו האסמכתאות שם).

על כן, ככל שענייננו בשאלה של יישום הלכה קיימת, היא הלכת סולל בונה, אין לדעתי הצדקה לערוך לגביה דיון נוסף, וניתן לדעתי גם לדחות את העתירה מטעם זה ללא דיון לגופו של עניין (על הצורך לנצל באופן מיטבי את הזמן השיפוטי שהינו המשאב היקר ביותר של הרשות השופטת ראו גם דברי חברי השופט גרוניס ב- רע"א 8813/05 עמותת במות נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(2) 795, 811 (2006)). למותר לציין כי אם יקבלו חבריי עמדתי בנקודה זו לא יהיה בכך לומר כי תוצאת פסק הדין נשוא הדיון הנוסף מקובלת עליהם אלא רק כי אין הצדקה לקיים דיון נוסף (ראו: דנג"ץ 4418/04 לישיבת העיתונות המחשלתית, פסקה 17 (לא פורסם, 11.5.2004); דנג"ץ 1988/08 התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פסקה 17 (טרם פורסם, 24.3.2008)).

#### ג. הערה בטרם סיום

23. חברתי קובעת כי אין להחיל את ההלכה אף לא על המשיבה שלפנינו. אכן, באופן שכזה מושגת תוצאה "שיויונית". ואולם, אף המישנה לנשיא מ' חשין, שהיה בדעת מיעוט בעניין סולל בונה התקשה למצוא מקרים בהם תובע אשר זכה בדיון והביא ליצירת הלכה חדשה לא ימצא זכאי ליהנות מפרייה (כן ראו והשוו עמדת חברתי השופטת חיות ב- ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (טרם פורסם, 30.4.2009)). בענייננו עדיפה בעיני תוצאה שיויונית של החלת ההלכה על "כולם" מאשר תוצאה שיויונית לפיה ההלכה לא חלה על "אף אחד" (אלא רק מכאן ואילך). אי-החלת ההלכה החדשה אפילו על המשיבה יוצרת תמריץ שלילי לפעול לשינוי ההלכה.

24. אם תשמע דעתי נקבע כי דין העתירה לדיון נוסף להדחות בין אם לגופו של עניין ובין בשל כך שעניינה ביישום הלכת סולל בונה. אם תשמע דעתי תשלם המדינה למשיבה שכר טרחת עו"ד בסך 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט ס' ג'ובראן:

קראתי את חוות הדעת המקיפות של חברתי השופטת א' פרוקצ'יה מזה, ושל חברתי השופטת מ' נאור מזה והגעתי למסקנה כי מקובלת עלי התוצאה אליה הגיעה חברתי השופטת נאור לפיה יש להחיל את ההלכה שנקבעה בפסק דיננו נשוא הדיון הנוסף (להלן: פסק הדין המקורי) על הצדדים בתיק זה וכן על כל התיקים אשר תלויים ועומדים בפני הכרעה בערכאות השונות (לעניין ההגדרות השונות של התחולה הפרוספקטיבית של ההלכה המשפטית ראו אהרן ברק שופט בחברה דמוקרטית 245-246 (2004) (להלן: ברק)).

השאלה בנוגע לתחולתן בזמן של הלכות משפטיות הוכרעה על ידי בית משפט זה, בשבתו בהרכב מורחב של שבעה שופטים, ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון עבד אלחמיד, פ"ד סא(1) 126 (2006) (להלן: עניין סולל בונה)). שאלה זו אינה מונחת בפנינו כעת וחשוב להדגיש כי המחלוקת המתעוררת בענייננו אינה אלא לגבי השאלה האם יש ליישם את ההלכה שנקבעה בעניין סולל בונה לנסיבות המתעוררת במקרה דנן, או שמא יש להחיל את החריג להלכה שנקבעה בעניין סולל בונה באופן שההלכה שנקבעה בפסק הדין המקורי תוחל מכאן ואילך בלבד.

בעניין סולל בונה נקבע כי "נקודת המוצא העקרונית הינה כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית" (בפסקאות 5 ו-17 לפסק דינו של הנשיא ברק). זו גם הגישה המקובלת בארצות הברית, באנגליה ובצרפת (ראו בפסקאות 16-5 בעניין סולל בונה; HARPER V. VIRGINIA DEPARTMENT OF TAXATION, 509 U.S.; (1993) 86; (Cass., Civ. 1 (2001, in French)). לטעמי גישה זו מוצדקת, בין היתר, כיוון שהגישה הפוכה עלולה להשפיע באופן שלילי על הזהירות הנדרשת בהחלטה על סטייה מתקדים ושינוי ההלכה הנוהגת:

”נשוב ונזכיר את המוסכמות המשפטיות בשיטתנו ולפיהן לא בנקל יסטה בית המשפט העליון מתקדימיו. הלכות חדשות נוצרות על רקע של נסיבות חדשות, ובדרך כלל אלה אינן דבר שבשגרה במלאכת השיפוט. הלכה חדשה נקבעת כאשר שוכנע בית המשפט כי ההלכה הקודמת היתה שגויה או כאשר פג תוקפה בשל שינוי העתים. צורך בהלכה חדשה מתקיים כאשר מתחייבת התאמת הדין למציאות, בין אם למציאות החברתית, המעשית או המשפטית. רק אז עשויה הלכה להשתנות ולקדם בכך את המשפט” (פסק דינה של השופטת ד’ ביניש בעניין סולל בונה).

בנוסף, כאשר בית משפט זה שוקל האם יש מקום לסטות מהלכות קודמות הוא בודק האם ”תרומתה של ההלכה החדשה לגישור על הפער בין משפט לחיים ולהגנה על החוקה וערכיה תוך קיזוז הנזק הנגרם בעצם השינוי, עולה על תרומתה של ההלכה הקודמת להגשמתן של מטרות אלה” (ברק, בעמוד 242). אחד מהנזקים הנגרמים משינוי ההלכה הינו הפגיעה האפשרית באינטרס ההסתמכות של הצדדים. על כן, אינטרס ההסתמכות נלקח בחשבון במסגרת ההחלטה של בית המשפט לסטות מההלכה הקודמת ( Bradley s. Shannon “The Retroactive and Prospective Application of Judicial Decision” 26 H.J.L. & PUB. POL’Y 811, 875 (2003) ואין מקום, ככלל, לתת לו משקל נוסף במסגרת ההחלטה על תחולתה של ההלכה החדשה שנקבעה. גם בענייננו איזון בין האינטרסים השונים וביניהם הצורך בשינוי ההלכה שנקבעה בע”א 568/78 פקיד השומה נ’ יצחק ביר בע”מ, פ”ד לג(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר) אל מול הפגיעה האפשרית באינטרס ההסתמכות של פקיד השומה נערך בפסק הדין המקורי והתוצאה מלמדת על כך שהתועלת בשינוי עולה על הנזק.

אמנם, בעניין סולל בונה הוכרה, באופן עקרוני, האפשרות כי בית המשפט כחריג לכלל, יחיל הלכה חדשה באופן פרוספקטיבי, בין היתר, במקרים בהם ישנה פגיעה באינטרס ההסתמכות (ראו בפסקה 18 לפסק דינו של הנשיא ברק). אך לטעמי, מדובר במקרים חריגים בהם הפגיעה באינטרס ההסתמכות הינה כה קשה ומובהקת עד כי לא ניתן לאזנה במסגרת השיקולים הנשקלים טרם ההחלטה על שינוי ההלכה. במקרים אלה, בהם הצורך בשינוי ההלכה הוא ברור, אך איזון בינו לבין הפגיעה באינטרס ההסתמכות יוביל למסקנה לפיה לא ניתן לשנות את ההלכה, ניתן לשקול את האפשרות להחיל את ההלכה החדשה רק מכאן ואילך (ראו בפסקה 12 לפסק דינו של הנשיא ברק). כאמור, איני סבור כי המקרה שבפנינו הוא אחד מאותם מקרים חריגים המצדיקים סטייה מהכלל וזאת על סמך הנימוקים שפורטו בחוות דעתה של השופטת נאור.

בעניין סולל בונה נקבע כי החריג לכלל, דהיינו – תחולה פרוספקטיבית, לא יחול במקרים בהם: "ההלכה הישנה לא יצרה, הלכה למעשה, כל הסתמכות של ממש, או אם ההסתמכות לא היתה סבירה, או אם אין ליתן לה משקל ניכר בהתבסס על הסוגיה הנדונה ומהותה של אותה הסתמכות" (שם, בפסקה 18). בענייננו, מעבר לעובדה שלא מדובר בהסתמכות מהותית, אף לא מדובר בהסתמכות סבירה ובלאו הכי לא ניתן לתת לה משקל ניכר וזאת כאמור בחוות דעתה של השופטת נאור (בפסקות 7-2).

כך, כבר ביום 23.5.2004 קבע בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופטת נ' מזרחי), בפסק הדין אשר עליו ערערו העותרים במסגרת פסק הדין המקורי, תוך סטייה מההלכה שנקבעה בעניין ביר, כי פקיד השומה ייחשב כמי ש"השתמש בסמכותו" רק לאחר שהוציא את הצו מחזקתו. לכן, לכל הפחות ממועד זה, הסתמכותו של פקיד השומה על ההלכה שנקבעה בעניין ביר אינה יכולה להיחשב כהסתמכות סבירה. יתרה מכך, היה עליו לפעול בהתאם לפסיקתו של בית המשפט המחוזי מבלי להמתין לתוצאת הערעור שהגיש לבית משפט זה. יפים לעניין זה דברים שכתבתי בהקשר אחר:

"מקום בו התקבלה החלטה מאת רשות שלטונית החלטה זו תקפה ועומדת, אף אם הוגש עליה ערר. בענייננו, הגשת הערר על החלטת מינהלת מרכז ההשקעות לא שינתה לכאן או לכאן את תוקפה של אותה החלטה, ועל כן אין לומר שהשיהוי במתן החלטה בערר יצר אצל העותרת הסתמכות כלשהי כי עררה התקבל" (בג"ץ 8153/06 חברת בנייני תעשייה באר-שבע בע"מ נ' מרכז ההשקעות (בפסקה 39, לא פורסם, 18.1.2009)).

כמו כן, אף בטרם ניתן פסק הדין האמור בבית המשפט המחוזי, נאמרו מספר אמרות אגב אשר מותחות ביקורת על התנהלותו של פקיד השומה (ראו בפסקה 2 לחוות דעתה של השופטת נאור; עמ"ה (מחוזי ת"א) 1034/00 עוף חי בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 4 (לא פורסם, 19.6.2002)). בעניין סולל בונה, מתייחס הנשיא ברק למצב זה, בו נמתחה ביקורת על ההלכה הקודמת, ורואה בה כדוגמה למקרה בו אין לתת משקל רב לאינטרס ההסתמכות. לכן, במקרים בהם המצב המשפטי אינו ברור ומחייב את התערבותו של בית משפט זה, כמו במקרה שלפנינו, לא ניתן לומר כי שינויו גורם לפגיעה מהותית וקשה באינטרס ההסתמכות של הצדדים (השוו: Michael Bayles & Lawrence Alexander "Hercules or Proteus? The Many Theses of Ronald Dvorkin" (2002) THE LEGAL ESSAYS OF MICHAL BAYLES 85, 105, לקוח מתוך: יניב רוזנאי

"רטרואקטיביות – יותר מאשר "רק עניין של זמן"! משפט ועסקים ט, בהערת שוליים 279 (תשס"ח)).

לבסוף, מהודעת העותרים בדבר נתונים משלימים עולה כי הרוב המכריע של ההליכים אשר תלויים ועומדים ואשר יושפעו מהחלת ההלכה באופן רטרוספקטיבי, מקורם בהליכים שהחלו לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים ביום 23.5.2004. יתרה מכך, אף מרבית הסכומים אשר מהווים את הנזק אשר לכאורה ייגרם למדינה במידה וההלכה תוחל על תיקים תלויים ועומדים (500 מתוך 640 מיליון ש"ח) מקורם בהליכים שנפתחו לאחר מתן פסק הדין. בנסיבות אלה, מקובלת עלי מסקנתה של השופטת נאור, שלפיה פקיד השומה נטל על עצמו סיכון ולא ניתן לומר כי הסתמכותו על הלכת ביר הייתה סבירה, בוודאי שכך לאחר מתן פסק הדין בבית המשפט המחוזי.

ש ו פ ט

#### השופט א' רובינשטיין:

א. אקדים אחרית לראשית. במחלוקת שנפלה בין חברותי השופטת פרוקצ'יה ונאור החלטתי, לא בלי התלבטות, להצטרף לעמדתה של השופטת נאור בנושא העיקרי שעל הפרק, קרי, תחולתה של ההלכה החדשה על "תיקים שבצנרת". שתי חברותי, בחוות דעתן המקיפות, עמדו על כל צדי השאלה, במישור הדיוני ובמישור המהותי כאחד, ונתנו מחשבתן הטובה לכל היבט אפשרי. אנמק איפוא אך בקצרה, מדוע החלטתי להצטרף לסבורים כי בסופו של יום אין להיעתר למבוקש בדיון הנוסף, ומן הטעם המהותי ולא הדיוני. הטעם להכרעתי הוא, בלשון פשוטה, כיבוד החוק על-ידי הרשות, במקום שנדלקו אורות פסיקה אדומים. התלבטותי נבעה כמובן בראש וראשונה מטענת המדינה במישור המעשי כי קופתה תצא ניזוקה אם לא יתקבל הדיון הנוסף, ורגישות לכספי ציבור היא תדיר במקומה. ואכן, השאלה האם על המדינה לשאת בהפסדים העלולים להיגרם עקב איחור שלוחיה בעשיית מלאכתם שלא כצו המחוקק היא שאלה נכבדה; אך תשובתי במקרה דנא היא כאמור.

ב. אומר עוד בפתיח, כי כשלעצמי איני שותף לגישה שלפיה נושא "יישומי" כשלעצמו אינו יכול לשמש בסיס לדיון נוסף, והלא המחוקק דיבר בסעיף 30 לחוק בתי המשפט (נוסח משולב) תשמ"ד-1984. בין היתר, על הצורך להראות לגבי הלכה שנפסקה רכיב של "חשיבותה, קשיותה או חידושה". לדידי "קשיות" היא גם הפסד



גדול לקופת הציבור. לכן סבורני כי היה מקום לדיון הנוסף. לעניין זה איפוא אין דעתי כדעת חברי השופטת נאור והשופט ג'ובראן, וסבורני כי אין מניעה לדיון הנוסף.

ג. במהות סבורני כאמור, כי נוטה הכף במקרה דנא לכיוון השארתו של פסק הדין נשוא הדיון הנוסף על כנו גם בסוגית התחולה. ענייננו כיום תחום, על-פי החלטת המשנה לנשיאה, לשאלה אחת - תחולתה בזמן של ההלכה החדשה, שלפיה פעולת פקיד השומה, העוצרת את מירוץ הזמנים לעניין סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה, צריכה לכלול לא רק את מתן ההחלטה בהשגה אלא גם את העברת ההודעה לנישום. חברתי השופטת פרוקצ'יה הגיעה למסקנה, כי יש להורות על תחולתה של ההלכה אך מכאן ולהבא, וזאת לאחר ניתוח הרקע הנורמטיבי, ובמיוחד ההשוואה עם רע"א 8925/01 סולל בונה נ' אלחמיד (לא פורסם). חברתי השופטת נאור, שכתבה גם את פסק הדין נשוא הדיון הנוסף, סבורה מנגד, כי יש לשמר את תוצאתו, קרי, כי ההלכה החדשה תחול גם למפרע, בתיקים שהיו על האבניים בעת הינתנה. גדר הספקות הוא זה; אמנם איננו מדברים בסדרי הגודל של הכנסות שהביאו למינויה זה לא כבר של ועדת ששינסקי לעניין תמלוגיהן של חברות חיפושי הגז, ולחקיקה בעקבות מסקנותיה, אך עסקינן בקופת הציבור ובסכומים לא מבוטלים, ההלכה, אם נדבר בתחולתה בזמן, עלולה להיות קשה לעיכול מבחינת הקופה הציבורית, והסוגיה הטעונה הכרעה היא איפוא אם ייקוב דין המחוקק - בפירושו שהפך עתה למחייב - את ההר במבט צופה פני עבר, או שמא, בעקבות הלכות מקדם כמו ע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר פ"ד לג(3) 735 וכן ע"א 443/82 מנהל מע"מ אשדוד נ' עיני פ"ד מד(1) 541, יתכן מרחב פרשני המונע הפסד כספי מן הרשות. ובסופו של יום, שינה פסק הדין נשוא הדיון הנוסף הלכות אלה שהרשות טוענת להסתמכות עליהן.

ד. מדוע לדעתי - לאחר העיון - צדק פסק הדין נשוא הדיון הנוסף גם בהיבט התחולה? ארשה לעצמי לקשור את הנושא להתפתחויות חברתיות-ציבוריות במדינת ישראל. בשכבר הימים, בודאי עד שנות השבעים-השמונים למאה הקודמת, הייתה התחושה השיפוטית כלפי עמדותיה של הרשות הממשלתית תחושה שלא מצאתי לה שם ראוי, אך עיקרה סוג של אמון ויראת כבוד, שהיה צורך בפגיעה רבתי בזכויות כדי לקעקעה; למשל, בג"ץ 73/53 קול העם נ' שר הפנים, פ"ד ז(2) 871. ואולם, מאז מחצית שנות השמונים לערך, בעיקר בפרשיות בטחוניות כאלה ואחרות, חל פחות ברור בתחושה זו(ראו רשימתי "חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו ומערכת הבטחון", עיוני משפט כ"א(1), תשנ"ח-1997, 21, 56, וכן ספרי נתיבי ממשל ומשפט (תשס"ג), 225, 257). נשחטו פרות קדושות רבות; השקיפות גברה; חופש המידע גבר. כל אלה

תהליכים חיוביים מאוד ביסודם, אם גם לא נטולי בעייתיות לעתים מזוית זו או אחרת, וכך המאזניים נוטה בבירור לאישושם, אף כי בסייגים ראויים. חלק מן ההתפתחות בשנים מאוחרות יותר חוזר לאתוס של ה-Civil Service הבריטי מכבר, שלכאורה ירשנו מן המנדט הבריטי כיסוד מוסד, קרי, היות הפקידות משרתת הציבור ולא הציבור משרתת הפקידות, ועל כן אם קבע המחוקק לוח זמנים ובית המשפט המחוזי פירש כאשר פירש - יכובד, ללא הגמשה; כשם שאין "חוק נסתר", כך לא תיתכן "החלטה נסותרת". מגירתו של הפקיד עלולה להיות מקור למניפולציה, ועל כן אם קבע המחוקק שנה לשימוש בסמכות, ייכבד הפקיד ויכניס למחשבו תזכורת - למשל - של שלושה חודשים בטרם תום השנה, ואם לא עשה כן כשהדרך היתה סלולה, יש לכך מחיר.

ה. ואם ישאל השואל, הכל טוב ויפה, אך בכל זאת מדוע להחיל זאת למפרע במקום שהיתה בו פסיקה שונה רבת שנים מבית משפט זה? התשובה לכך, היא כי מקום שניתנה, כחלוף שנים והתפתחויות משפטיות וטכנולוגיות, פסיקתו של בית המשפט המחוזי פעם ופעמיים, ונוכח העידן הפרשני החוקתי, ראוי היה שתהא ברשות המסים מחשבה שניה לגבי דרך ההתנהלות, ולא משל היה עולם כמנהגו נוהג. ואין מדובר ב"מחשבה שניה" דרמטית, משנה סדרי בראשית, אלא בפשטות, יצירת הנחיה פנימית כמעט טכנית, כי החלטת פקיד השומה לא רק תסתיים במשך שנה אלא גם תישלח לנישום.

ו. חברותי ניתחו ניתוח משפטי מקיף את השאלה אימתי פסיקה תהא פרוספקטיבית בלבד, צופה פני עתיד, ואימתי תהא רטרוספקטיבית, צופה פני עבר. כשלעצמי לא אטע מסמרות, והדבר תלוי בתכלית הסוגיה הספציפית בה מדובר ובנסיבותיה. אין חולק גם כי עסקינן בשיקולים מעשיים. תכלית דיני המסים היא אכן תשלום מס אמת, וכאן הכף עשויה לנטות לכיוון עמדת המדינה; אך לא פחות מכך ישנה חובת ההגינות כלפי הנישומים, ובסופו של דבר היא המכריעה את הכף. איני צריך להכביר מלים על עניין ההגינות, שגם הזכירה חברתי השופטת נאור בפסקה 6. ההסתמכות היא אחתה של ההגינות; ומכל מקום, כשישנה הוראה סטטוטורית, בודאי בעידן החוקתי, יש לתת משקל ובכורה לפירוש שיש בו הגינות מלאה. פטור בלא כלום אי אפשר, ולכן אזכיר לעניין ההגינות את דברי חברתי השופטת פרוקצ'יה בע"א 6518/98 הוד אביב נ' מינהל מקרקעי ישראל פ"ד נה(4) 28, 45-46

"חובת ההגינות המחייבת רשות בפעולותיה עם האזרח מכח המשפט הציבורי הינה קודמת, רחבה יותר ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנובעת מדין החוזים,

והיא חלה על הרשות בכל מגוון פעולותיה הן בתחום המשפט הפרטי, והן בתחום הציבורי. מהרשות הציבורית תידרש אפוא אמת-מידה של הגינות בהתקשרותה החוזית עם הפרט, העולה על זו הנדרשת מן המתקשר הפרטי".

ועוד ראו דברי השופט זמיר בבג"צ 164/97 קונטרס נ' משרד האוצר פ"ד נב(1) 289,

כי 319

"אבן פינה היא בדיני המינהל הציבורי שהרשות המינהלית בהיותה נאמן של הציבור, חייבת לנהוג בהגינות. ראו לדוגמה: בג"צ 840/79 מרכז הקבלנים והבונים בישראל נ' ממשלת ישראל, פ"ד לד(3) 729, 766-745 (דברי השופט - כתארו אז - ברק). חובת ההגינות חלה על הרשות, בראש וראשונה כלפי הציבור. זוהי חובה של נאמן כלפי הנהנה. אך בפועל, כיון שהציבור מורכב מבני אדם, החובה אינה חלה רק כלפי הציבור, בגוף ,.... אלא היא חלה גם כלפי כל אדם".

ולבסוף, אביא מדבריי בע"א 10011/07 פור חברה לניהול השקעות נ' פקיד שומה אשקלון (פסקה י"ז) (לא פורסם), שבחלקם הובאו על-ידי השופט נאור:

"על הכל חופים איפוא, כמובן, העקרונות הבסיסיים של מס אמת ושל הגינות. כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא יפגע בלא צורך במובן של מס אמת. על ההגינות שהרשויות מצוות עליה ראו לאחרונה בחוות דעתי בעניין רע"א 470/08 כרמל התפלה נ' מדינת ישראל (לא פורסם, פסקה ט') (אמנם בדעת מיעוט, אך סבורני כי בנושא זה אין מחלוקת של ממש):

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות; 'דבר שאינו מחוור ומבורר אל נכון, מבקשים לו אסמכתאות ממקומות רבים' (מתוך אוצר המשלים והפתגמים ל"ח טביוב). זהו מותר המדינה, במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק. אף שאין הדברים צריכים ראיה, בית משפט זה עמד פעמים רבות על חובותיה של המדינה כנאמן הציבור..."

ז. אוסיף: בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף נדרשה חברתי השופטת נאור לפרשנות, שכיום אינה עוד במחלוקת, לגבי הצורך להביא החלטות לידיעת הנישום ולא להותירן במגרה. זו לשון סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה:

"אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א), ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו (הדגשה הוספה - א"ר) לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור המנהל - בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור".

מלות המפתח לענייננו הן "ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו". אין ניתן לומר כי "השימוש בסמכויות" הוא מעשה שבין הפקיד לבין עצמו; הוא מעשה שבינו לבין הנישום, ועליו להיות גלוי וידוע. אוסיף, כי איני בטוח שהביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" זהה לביטוי "לקבוע ... ולשום" בסעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (כפי שהיה בעבר) שבפרשת ביר הנזכרת ואו לביטוי "החליט" שבסעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 שבפרשת עיני. לטעמי "השתמש בסמכויותיו" עשוי להיות בעל משמעות "בילטרלית" במיוחד, קרי, צופה אקטיבית פני נישום. אך גם אם לא כן, נשתנו הזמנים במובן זה שהשקיפות - החוקתית, החוקית והפסיקתית - שונה מאשר ב-1979 וב-1990, ימי הפסיקות הללו. האם עידן זה נעלם מעיני פקידי השומה, הגם שמאז הלכות ביר ועיני עברו עשרות שנים? נזכור, כי בהצעת החוק שהציגה את סעיף 152(ג) (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 10) תשכ"ז-1966, הצעות חוק תשכ"ז 20), הוסבר כי מטרת ההצעה היא לקבוע סייג בזמן לפקיד השומה. האם לא היה מקום, נוכח פסיקות בית המשפט המחוזי בנידון דידן, כי תינתן הדעת לעידן, לרבות השינויים הטכנולוגיים המקלים על פעילות פקיד השומה? מבקש אני להוסיף שיקול פרשני זה ל"קדירת השיקולים".

ח. ואכן, בכך אחבור לדברי חברתי השופטת נאור באשר להתעלמות רשויות המס מפסיקתו של בית המשפט המחוזי לעניין דנא. תדיר כדאי לזכור את הוראת סעיף 20(א) לחוק יסוד: השפיטה, שלפיה "הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו" (בנוסף להלכת התקדים המחייב של בית המשפט העליון שבסעיף 20(ב) שם); ואם כלפי בתי משפט השלום כך, בודאי לגבי המינהל הציבורי ישנה "סמכות מנחה" לבית המשפט המחוזי. הדברים אמורים כלפי הגישה שיש בה חלילה מריח זלזול של רשות המס בפסק דין, ובודאי יש בכך - לטעמי - כדי לגרום צמצום רב באינטרס ההסתמכות של פקיד השומה ככל שהיה. אכן, היו לנגד עיניו של

פקיד השומה הלכות ביר ועיני; אך משראה כי הרוח השיפוטית, בעקבי הזמן, משתנה והמפרשים מטים את הספינה, בהנמקת בית המשפט המחוזי בעניין סמי, היה עליו ליתן לבו לכך. על פניה הדרך ההגונה היתה ליתן משקל ובכורה להוראה הסטטוטורית ולדבר המחוקק - כפשוטו ולא כמדרשו. תכלית ההוראה שבסעיף 152(ג) היא קביעת לוח זמנים למעשה המינהלי. הארכתה מעבר לכוונת המחוקק בדרך פרוצדורלית טכנית אינה יכולה לצלוח עוד בעידן של כבוד האדם והשקיפות וכל הכרוך בהם. הליכה ב"תלם הישן" שמחל על ההוראה כפשוטה מתוך הבנת אילוץ המינהל, לא יכלה להימשך כתום עשרות שנים, ובמיוחד - כאמור - במונחים של טכנולוגיה מודרנית המקלה על תזכורות ועל התארגנות להכרעה.

ט. בסופו של יום, גם איני סבור כי עסקינן במעין "הגנת תקציב" (ראו ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ (לא פורסם), פסקאות 60-61 לפסק דינו של המשנה לנשיא חשין). באותה פרשה היה המדובר בשאלת השבה, ונאמר כי "פגיעה חמורה בתקציב הרשות" תוכר רק אם "היענות לתביעת ההשבה – תביעה שאם יכיר בה בית המשפט, קרוב להניח כי תהיה חלוץ ההולך לפני מחנה תביעות רבות וקשות – עלולה לפגוע ברשות כדי כך שיקשה עליה באורח מהותי לבצע כהלכה אותם משימות ותפקידים שלמענם כוננה מעיקרה... השימוש בהגנה זו ראוי לו כי ייעשה בזהירות מירבית"; ראו גם הדיון בפסק דינה של השופטת נאור בע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (לא פורסם) (פסקאות 47-54). בנידון דידן לא רק שאין מדובר בהשבה, אלא מדובר בקופה גדולה בהרבה מזו של עירייה או רשות העתיקות, גם אם "מרוכים צרכי עמך". שונה המקרה גם מזה שנדון בבג"ץ 7186/06 מלינובסקי נ' עיריית חולון (לא פורסם) לעניין בטלות יחסית (פסקאות ע"ו-ע"ח). קופת המדינה תעמוד איפוא בהלכה זו. חשיבות העמדתה על מכונה עולה בנידון דידן, דומני, על הבעייתיות שהוצבע עליה, וגם שוללת את הבטלות היחסית. המדינה תעמוד בערכיה כרשות ציבור הגונה, ועל כן תבורך.

י. מצטרף אני איפוא לדעה, המאששת את פסק הדין נשוא הערעור הנוסף.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

1. בין חברותיי, השופטת (בדימוס) א' פרוקצ'יה והשופטת מ' נאור, נפלה מחלוקת. בסוגייה העקרונית דעתי כדעתה של השופטת א' פרוקצ'יה. לשיטתי, אם כן,

ההלכה שנפסקה בפסק הדין נשוא הדיון הנוסף (ע"א 5954/04 מיום 22.4.07) אמורה לחול אך באופן פרוספקטיבי ולא רטרוספקטיבית. עם זאת סבור אני, בניגוד לדעתה של השופטת א' פרוקצ'יה, כי ההלכה החדשה צריכה לחול אף על המשיבה. בהמשך אתייחס, כמו כן, לעמדתה של חברתי השופטת מ' נאור, לפיה לא היה כלל מקום לקיים דיון נוסף בשאלת תחולתה, מבחינת זמן, של ההלכה החדשה שנפסקה.

2. בפסק הדין בעניין סולל בונה (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון אלחמיד, פ"ד סא(1) 126 (2006)) נקבע, ברוב דעות, כי ככלל הלכה חדשה שנפסקה על ידי בית משפט תחול הן פרוספקטיבית והן רטרוספקטיבית. לכלל האמור קיים חריג, ולפיו כאשר קיימת הסתמכות סבירה על הלכה קיימת לא תחול ההלכה החדשה באופן רטרוספקטיבי. חברתי, השופטת מ' נאור, סבורה כי הסתמכותו של פקיד השומה על ההלכה הקיימת לא הייתה סבירה. לכך, אין בידי להסכים.

3. בפסק הדין נושא הדיון הנוסף נקבע, בניגוד לפסיקה קודמת, כי רואים השגה שהגיש נישום לפקיד השומה כאילו נתקבלה אם פקיד השומה לא שלח לנישום את שומתו תוך שנה מיום הגשתה של ההשגה. כלומר, אין די בכך שפקיד השומה נותן החלטה תוך שנה ושומר אותה לעצמו. אין פקיד השומה יכול להסתפק במתן ההחלטה, אלא עליו אף לפעול למשלוח ההחלטה לנישום תוך תקופת השנה. ההלכה שנפסקה בע"א 5954/04 שינתה הלכה קודמת. לפי ההלכה הקודמת יכול היה פקיד השומה להסתפק במתן החלטה תוך שנה מעת הגשתה של ההשגה. משמע, אף אם ההחלטה לא יצאה מידי פקיד השומה ולא נשלחה לנישום, די היה בכך על מנת שתקוים הדרישה שבחוק למתן החלטה תוך שנה. ההלכה הקודמת נפסקה לראשונה בבית משפט זה בשנת 1979 בפסק הדין ביר (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר, פ"ד לג(3) 735 (1979)). בית המשפט העליון חזר על ההלכה בשנת 1990 בפסק דין עיני (ע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני, פ"ד מד(1) 541 (1990)). לא ברור לי כיצד ניתן לומר כי הסתמכות של פקיד השומה בתחילת שנות ה-2000 על הלכה שנפסקה כעשרים שנה לפני כן, ואשר בית המשפט העליון חזר ואימצה בשנת 1990, היא הסתמכות בלתי סבירה. אמירה כי בנסיבות אלה ההסתמכות הינה בלתי סבירה עלולה ליצור אי ודאות קשה בכל הנוגע למצב המשפטי וליציבותו של הדין. לטעמי, על בית המשפט העליון להימנע מקביעת הלכה העלולה לטמון בחובה אי ודאות וחוסר יציבות. תפקידו של דין חדש הוא, בין היתר, להכווין התנהגות. אם פקיד השומה אינו יכול להסתמך על הלכה מחייבת של בית המשפט העליון, כיצד יוכל הוא לפעול בעתיד? ! האם בכל עת ועת על כל אחד מבני החברה ונותני הייעוץ המשפטי לבחון הלכות שנפסקו, אף בעבר הלא

רחוק וזה לא מכבר, מתוך מחשבה שמחר בבוקר יחליט בית המשפט העליון כי הגיעה עת השינוי?!

4. סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה מורה בזו הלשון:

“(א) הלכה שנפסקה בבית משפט תנחה בית משפט של דרגה נמוכה ממנו.  
 (ב) הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט, זולת בית המשפט העליון.”

לאור ההוראה שבסעיף 20(ב) לחוק היסוד, ברי כי בית המשפט המחוזי בירושלים חייב היה ללכת בעקבות פסקי הדין שניתנו בבית משפט זה בעניין ביר ובעניין עיני. אף על פי כן, ראה בית המשפט המחוזי לנכון לסטות מאותן הלכות כאשר הסוגיה באה בפניו בשנת 2004. איני בא להלין כאן על דרכו של בית המשפט המחוזי, ולו משום שבדיעבד התברר כי הסטייה הייתה מוצדקת. כל שברצוני לומר הוא, כי אם ההלכה שנפסקה בעבר חייבה את בית המשפט המחוזי, בוודאי שפקיד השומה רשאי היה לפעול על פיה. אכן, צודקת חברתי השופטת מ' נאור באומרה כי פסקי הדין של ביר ועיני קבעו רף מינימלי באשר לפעולותיו של פקיד השומה. פקיד השומה לא חוייב לפעול בדרך מסוימת. כל שנקבע בעבר היה כי גם אם הוא לא שלח את החלטתו לנישום תוך שנה מעת ההשגה, אלא הסתפק בעצם קבלת ההחלטה, די היה בכך. בית משפט זה נתן, אם כן, בעבר הכשר למתן החלטה בלא שנשלחה. אם הסתמכותו של פקיד השומה על האפשרות האמורה הייתה בלתי סבירה אך שנים לא רבות לאחר מכן, מה אומר הדבר על עצם ההלכה הקודמת?! אילו מדובר היה בחלוף שנות דור ויותר מעת פסיקתה של ההלכה הקודמת ייתכן שבנסיבות העניין ניתן היה לומר שאין ההסתמכות סבירה. ברם, משחלפו אך כחמש עשרה שנים מאז פסק הדין בענין עיני ועד לפסק דינו של בית המשפט המחוזי, סבור אני שאין לבוא בטענות כלפי פקיד השומה.

5. מכאן שמסכים אני לדעתה של חברתי השופטת (בדימוס) א' פרוקצ'יה כי ההלכה החדשה, כפי שנקבעה בבית משפט זה בפסק הדין בע"א 5954/04, תחול פרוספקטיבית בלבד.

6. שאלה נוספת עולה בהקשר לתחולתה של ההלכה לגבי המשיבה איקאפוד בע"מ. בסוגייה זו דעתי שונה מדעתה של השופטת (בדימוס) א' פרוקצ'יה. אומנם, המשיבה לא העלתה את הטענה המסוימת בפני בית המשפט המחוזי, היא הטענה שהובילה לזכייתה בערכאה הראשונה ובערעור בבית משפט זה. בית המשפט המחוזי

העלה את הטענה מיוזמתו הוא. מכל מקום, המשיבה ניהלה את ההליך בבית המשפט המחוזי והגנה על פסק דינה של הערכאה הראשונה בערכאת הערעור. בנסיבות אלה, אין לשלול מן המשיבה את פירות הזכייה.

7. עניין נוסף שברצוני להתייחס אליו הוא עמדתה של חברתי השופטת מ' נאור, לפיה לא היה כלל מקום לקיים דיון נוסף בנושא תחולתה של ההלכה החדשה מבחינת הזמן. חברתי מחזיקה בדעה, כי לאחר שדן יחיד (בדרך כלל הנשיאה או המשנה לנשיאה) מחליט בבית משפט זה להורות על קיום דיון נוסף, רשאי ההרכב המורחב לקבוע שלא היה מקום ליתן הוראה כאמור. חברתי נסמכת על הכרעתו של ההרכב המורחב בדנ"א 4239/03 מדינת ישראל נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ (לא פורסם, 6.2.06)). לדעתי, לא ניתן ללמוד לענייננו ממה שארע בדנ"א 4239/03. ראשית, באותו מקרה חל שינוי דרמטי בחוק בין המועד בו הוחלט להורות על קיום דיון נוסף לבין מועד הדיון בפני ההרכב המורחב. השינוי בחוק הוא שהביא להחלטתו של ההרכב המורחב שלא לדון בשאלות שהובאו להכרעתו. בהחלטה אף נאמר במפורש שספק רב אם הייתה מתקבלת החלטה לקיים דיון נוסף אילו הבקשה לקיימו הייתה מוגשת לאחר השינוי בחוק (שם, פסקה 7). שנית, החלטתו של ההרכב שלא לדון לגוף העניין ניתנה מפיו של אותו שופט (המשנה לנשיא מ' חשין) אשר הורה על קיום דיון נוסף. מה שאין כן במקרה דנא.

מאחר שממילא באה התייחסות נרחבת ומקיפה מפי השופטות א' פרוקצ'יה ומ' נאור לסוגיה המהותית, אין צורך להכריע במקרה דנא האם בדיון נוסף רשאי ההרכב המורחב לבקר את שיקול דעתו של השופט שהורה על דיון נוסף ולקבוע שלא היה צידוק מלכתחילה להורות כאמור.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

1. סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) קובע תקופת התיישנות בת שנה לקבלת החלטה בהשגה שהגיש נישום על שומה שהוצאה לו, שתימנה מיום שהוגשה ההשגה. אם חלפה שנה מאז הגשת ההשגה וטרם ניתנה בה החלטה, קובע הסעיף כי יראו את ההשגה כאילו התקבלה. בית המשפט העליון שינה הלכה רבת שנים, לפיה היה די בכך שהתקבלה החלטה בהשגה על ידי פקיד השומה בתוך תקופת התיישנות. באמצעו את פסיקת בית המשפט המחוזי באשר לפרשנות סעיף



152(ג) לפקודת מס הכנסה, קבע בית המשפט העליון כי על פקיד השומה לשלוח אף את ההחלטה בהשגה במסגרת תקופת ההתיישנות. כן קבע כי ההלכה החדשה תחול מבחינת הזמן לא רק כלפי העתיד אלא גם ביחס לעבר, דהיינו גם על השגות תלויות ועומדות. הדיון הנוסף נסב רק על שאלת תחולתה בזמן של ההלכה החדשה.

2. לגישתה של חברתי, השופטת פרוקצ'יה, יש להחיל את ההלכה החדשה באופן פרוספקטיבי בלבד, על כל ההשגות שהוגשו ויוגשו לאחר הינתנה, לרבות על השגות המתייחסות לשומות שנקבעו קודם למתן ההלכה החדשה. משכך, הציעה לקבל את העתירה לדיון נוסף ולקבוע כי ההלכה שנפסקה תחול באופן פרוספקטיבי טהור, דהיינו היא תחול על מקרים עתידיים בלבד, והיא לא תחול אף על המשיבה. מנגד, סבורה חברתי, השופטת נאור, כי יש להחיל את ההלכה החדשה באופן רטרופקטיבי על כלל ההשגות התלויות ועומדות, לרבות אלה שנפתחו קודם להינתנה, במחלוקת זו שנפלה בין חברותי, דעתי כדעת השופטת פרוקצ'יה, שהרחיבה והבהירה כל שניתן בנושא. משכך אביא את עמדתי בקצרה.

3. פסק הדין המנחה בסוגיית תחולתה של הלכה שיפוטית חדשה מבחינת זמן הוא הלכת סולל בונה שהוזכרה בהרחבה על ידי חברותי (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד (טרם פורסם, 27.2.2006) (להלן: הלכת סולל בונה)). בהלכת סולל בונה נקבע בדעת רוב כי נקודת המוצא לתחולתה של הלכה חדשה היא תחולה פרוספקטיבית ורטרופקטיבית. יחד עם זאת, נקבע כי "אין מניעה עקרונית להכיר בכוחו של בית המשפט העליון ליתן לתקדימיו תוקף פרוספקטיבי בלבד", בכפוף לתנאים ולנסיבות מסוימים (להלן: החריג). בין היתר, נקבע כי יש להפעיל את החריג בכדי להגן על אינטרס ההסתמכות של צדדים "אשר ניהלו את ענייניהם על בסיס ההלכה השיפוטית הישנה" (הלכת סולל בונה, פסקה 18 לפסק דינו של הנשיא ברק). לשיטתו של הנשיא ברק, המקרים המצדיקים את החלת החריג מכוח אינטרס ההסתמכות יהיו נדירים, ואין להפעילו במקרים בהם "ההלכה הקודמת לא היתה של בית המשפט העליון; ההלכה הקודמת לא היתה ברורה, וניתנו לה פירושים שונים; ההלכה הקודמת לוותה בהתנגדות ובהצעות לשינויים; במספר אימרות אגב הסתייגו שופטים מההלכה הקודמת; ההלכה הקודמת לא היתה ידועה לצדדים [...]". (הלכת סולל בונה, פסקה 18 לפסק דינו של הנשיא ברק; ראו בנוסף ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש זן נ' ורד פרי, פסקה 34 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (טרם פורסם, 30.4.2009)).

4. אין צורך להכביר במילים בעניין חשיבותו הרבה של אינטרס ההסתמכות של יחידים, כמו גם של גופים, במשפט הפרטי ובמשפט הציבורי, וברור הצורך להתחשב בו שעה שקיים חשש כי שינוי נורמה עלול להוביל לפגיעה קשה במי שהסתמך עליה (ראו בג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241 (2004) (להלן: פרשת גניס); א' ברק, חוק השליחות 180 (כרך א', 1996); ד' פרידמן ונ' כהן, חוזים 151 (כרך א', תשנ"א)); ג' שלו, דיני חוזים 161 (מהדורה שנייה, תשנ"ה); ד' ברק-ארז, "הגנת ההסתמכות במשפט המינהלי", משפטים כז 17, 22 (תשנ"ו)). הנשיא ברק עמד על חשיבות אינטרס ההסתמכות בפרשת גניס:

"כחוט השני עובר אינטרס ההסתמכות במשפט הישראלי. חלקים ניכרים של המשפט הפרטי מבוססים עליו [...]. כך היה הדין בעבר עת נהג עקרון המניעות, המבוסס על עקרון ההסתמכות. כך הדבר כיום, שעה שניתן לראות בהגשמת אינטרס ההסתמכות חלק מעקרון תום הלב. מהמשפט הפרטי הועבר אינטרס ההסתמכות למשפט הציבורי [...]. אכן, הרשות הציבורית היא נאמן הציבור. מנאמנותה של הרשות הציבורית נגזרת חובתה לפעול בהגינות, ביושר, בסבירות ובמידתיות. מאלה נלמדת חובה להתחשב באינטרס ההסתמכות של הפרט. על בסיס זה נבנו דיני ההבטחה המינהלית, דיני המכרזים, דיני הסופיות המינהליים, דיני ההנחיות המינהליות ודיני הבטלות היחסית [...]. הם הבסיס לצורך להבטיח בחקיקה (בין חקיקה ראשית ובין חקיקת משנה) הוראות מעבר כדי להגן על האינטרסים של מי שסמכו על הדין הקודם. בוודאי כך כאשר האדם מסתמך על זכות שהוענקה לו (אם בחקיקה ראשית, אם בחקיקת משנה, ואם בפעולת מינהל אחרת), וזו נשללת ממנו לא רק מעתה ואילך (ובלא הוראת מעבר כלשהי) אלא אף למפרע. הפגיעה באינטרס ההסתמכות מגיעה במצב דברים זה לשיאה. ביסוד ההגנה על אינטרס ההסתמכות מונחים שיקולים מוסריים ותועלתניים כאחד. כמובן, כוחו של אינטרס ההסתמכות אינו מוחלט. אין הוא שיקול יחיד. יש לאזן בינו לבין אינטרסים אחרים, הפועלים לכיוונים אחרים. עם זאת, לעולם יש להתחשב בו ולתת לו את משקלו היחסי הראוי" (פרשת גניס, עמודים 283-284).

דברים אלו יפים גם למקרים בהם מדובר על הלכות שיפוטיות חדשות המשנות הלכות קודמות אשר ייתכן והסתמכו עליהן פרטים וגופים. משכך, קם הצורך לבחון בטרם החלטה על החלה רטרואספקטיבית של הלכה חדשה את מידת הפגיעה של אותה החלה רטרואספקטיבית באינטרס ההסתמכות של פרטים וגופים.

5. במקרה שלפנינו נחלקו חברותי בשאלת חלותו של החריג שנקבע בהלכת סוגל בונה לאור הפגיעה באינטרס ההסתמכות של המדינה. ייחודיותו של מקרה זה נובעת משני שיקולים בהם אתמקד בנימוקי: הראשון הינו הדרישה מהמדינה לצפות את שינויה העתידי של הלכה שיצאה מפי בית משפט זה ולנהוג לפי המצב העתידי הצפוי. השני הינו ההשלכות הכספיות המשמעותיות הנלוות לפגיעה באינטרס ההסתמכות של המדינה ולהחלה רטרופקטיבית של ההלכה החדשה, כאשר יש לשים לב כי השלכות אלו יש בהן לפגוע בכספי ציבור, וכך גם בציבור עצמו. שני שיקולים אלו מובילים לטעמי במקרה זה לתוצאה אליה הגיעה חברתי, השופטת פרוקצ'יה. דהיינו, אף אני סבורה כי מקרה זה הוא אחד מאותם מקרים המצדיקים את הפעלת החריג ומתן תוקף פרוספקטיבי בלבד להלכה החדשה.

6. אין חולק כי ההלכה שנפסקה בענייננו שינתה את ההלכה שנקבעה בשנת 1979 על ידי בית משפט זה (ע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר, פ"ד לג (3) 735 (1979) (להלן: הלכת ביר), כמו-גם אין חולק שעד למועד קביעתה של ההלכה החדשה הסתמכו פקידי השומה ורשויות המס על הלכת ביר ונהגו בהתאם לה. אני סבורה כי במקרה זה לא ניתן היה לדרוש מהמדינה ומפקידי השומה לצפות מראש את שינויה העתידי של ההלכה הישנה והמושרשת. אמנם, הלכת ביר התקבלה בשנת 1979, ונמתחה ביקורת על רשויות המס הנוהגות לפיה על-ידי בית המשפט המחוזי, אשר שיאם בפסק דינה של השופטת מזרחי אשר הוציא את הסעיף הרלוונטי לענייננו מתחולת הלכת ביר. עם זאת, אין לדעתי להתעלם מכך שההלכה הישנה שנקבעה על-ידי בית המשפט העליון, עמדה על מכונה שנים רבות ולא שונתה למעשה עד למועד מתן פסק הדין של בית המשפט העליון נשוא הדיון נוסף. יתרה מכך, רוחה של הלכה זו שימשה את בית המשפט בבואו לפרש את סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (ע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני, פ"ד מד (1) 541 (1990)).

7. בנוסף אציין כי לא מצאתי כי די היה בהתפתחות שחלה בדיני הפרשנות הכלליים, ואף לא בחקיקת חוקי היסוד בתחילת שנות ה-90, בכדי להפוך את הסתמכותם של פקידי השומה על הלכת ביר ללא סבירה. אמנם, במקרה זה לא היה סיכון בצפייה של שינוי ההלכה בעתיד, שכן כל שנדרש מפקידי השומה הוא להקדים את משלוח החלטתם בהשגות על שומה שהוגשו אליהם לתום תקופת ההתיישנות בת השנה הקבועה בחוק. עם זאת, מדובר בנוהג שהיה קיים אצל פקיד השומה מזה שנים רבות, ויש להניח כי הופעל באופן אוטומטי וממוחשב ללא הפעלת שיקול דעת מתחדש בכל מקרה ומקרה. הפעלת שיקול דעת אקטיבי במקרה זה אכן היתה רצויה ועדיפה, אך משזו לא נעשתה, אני סבורה כי ניתן לקבוע שאי הפעלתה הינה כה בלתי סבירה עד

שמצדיקה היא פגיעה באינטרס ההסתמכות של המדינה, שהיא פגיעה למעשה בציבור כולו. עם זאת אעיר כי יתכן ויהיו מקרים בהם תידרש המדינה להפעיל שיקול דעת אקטיבי ולצפות את שינויה העתידי של הלכה שיצאה מידי בית משפט זה בעבר, בעיקר במקרים בהם מתעוררות שאלות חוקתיות כבדות משקל אשר מקרה זה אינו נמנה עליהם.

8. נימוקים בעלי משקל נוספים מטים את הכף להחלת ההלכה שנפסקה בענייננו באופן פרוספקטיבי בלבד, ובראשם לטעמי המשמעות הכספית של החלה רטרואקטיבית ופגיעתה בציבור בכללותו. הנזק הכספי המינימאלי המשוער לקופת המדינה מהחלה רטרואקטיבית של ההלכה החדשה עומד על סך של כ-640 מיליון ש"ח, נזק אשר פוגע באופן משמעותי בוודאות וביציבות הנדרשים לפעילות רשות המס כמו גם, בקופת המדינה, בציבור בכללותו ובמיוחד באינטרס הציבורי שבליבתו, וזאת אף במצב שבו לא יתקבלו חלק נכבד מההשגות התלויות ועומדות של נישומים, הרלוונטיות לענייננו. יתרה מכך, כפי שגם עמדה על כך חברתי השופטת פרוקצ'יה, העדר צפייה והסתמכות ממשית לשינוי ההלכה בעת הגשת השגותיהם של הנישומים מבטיח כי תחולה פרוספקטיבית בלבד במקרה דנן, לא תגרור עימה עוול ממשי. דיון לגופו של עניין בהשגותיהם של אותם נישומים עומד במוקד השאיפה לחתור למס אמת, ואין בו כדי לפגוע באופן מהותי בנישום המשיג.

9. בנקודה אחת חולקת אני על דעתה של חברתי, השופטת פרוקצ'יה, וזאת בדומה לחברי, השופט גרוניס. לטעמי יש להחיל את ההלכה החדשה על בעלי הדין שבפנינו. ראוי יהיה בדרך כלל להחיל הלכה חדשה על בעלי הדין שהניעו ליצירת ההלכה החדשה אף במצבים בהם נקבע כי ההלכה החדשה תחול באופן פרוספקטיבי, וזאת בכדי לתמרץ בעלי דין להשקיע משאבים בניסיונם להפוך במקרים ראויים הלכות של בית משפט זה. אמנם, במקרה דנן טיעוני היסוד אשר הובילו להפיכת ההלכה לא נטענו מלכתחילה על-ידי המשיבה, ועתירתה התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי מטעם אחר. עם זאת, השקעתה במשאבים לצורך הדיון המשפטי בבית משפט זה, כולל במסגרת הדיון הנוסף, אשר עסקו שניהם בהלכה החדשה, מצדיקה לטעמי לתת לה ליהנות מפירות ההלכה השיפוטית החדשה.

10. מעבר לדרוש, ברצוני להוסיף כי יתכן ויש מקום לקיים חשיבה נוספת בנוגע להחלה רטרואקטיבית של הלכות חדשות כאשר הדבר פוגע באינטרס הציבורי בשל המשמעויות הכספיות של החלה כזו. אמנם כעיקרון נדרשת הסתמכות סבירה על ההלכה הישנה לצורך החלה פרוספקטיבית בלבד של ההלכה החדשה, אך סבורני כי יש

מקום לבחון מעין "הגנת תקציב" במקרה שהחלה רטרופקטיבית של הלכה חדשה תפגע בתקציב הרשות בנסיבות מסוימות (ראו והשוו ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (לא פורסם, 20.8.09); ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006)). כידוע, הרשות נוצרה על מנת לשרת את הכלל, ולפיכך אין לה משלה ולא כלום. "כל אשר יש לה מופקד בידיה כנאמן" (ראו בג"ץ 142/70 שפירא נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין, ירושלים, פ"ד כח(1) 325, 331 (1971); ע"א 127/95 מועצת הפירות ייצור ושיווק נ' מהדרין בע"מ, פ"ד נא(4) 345, 337 (1997)). הפגיעה בקופת הציבור, אם כן, הינה פגיעה בציבור כולו. לפיכך יש מקום לטעמי לבחון האם ראוי במקרים מסוימים להימנע מהחלת הלכות חדשות באופן רטרופקטיבי גם כאשר הסתמכות הרשות היתה בלתי סבירה, אם תהיה בכך פגיעה משמעותית בתקציב הרשות ובקופת הציבור, וזאת תוך שימת לב למשמעויות הנלוות להחלה פרוספקטיבית בלבד על הפרטים הנוגעים בדבר.

11. לסיום הדברים אעיר כי מסכימה אני עם גישתו של חברי, השופט רובינשטיין, לפיה לעיתים גם יישום הלכה על ידי בית משפט זה יצדיק מתן דיון נוסף בהתאם לסעיף 30 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. אני סבורה כי אופן יישומה של ההלכה במקרה זה מצדיק דיון נוסף, וזאת הן בשל המחלוקת העקרונית על דרך פרשנותה של ההלכה שניתנה בעניין, והן בשל האינטרס הציבורי בעניין זה בשל ההפסד הגדול לקופת הציבור, כפי שציין גם השופט רובינשטיין בעניין זה. לפיכך, איני רואה מניעה לדון בעניין זה לגופו של עניין.

ש ו פ ט ת

#### השופטת א' חיות:

1. בע"א 5954/04 וע"א 1857/05 שהדיון בהם אוחד (להלן: ע"א 5954/04), צירפתי את דעתי לדעתה של חברתי השופטת מ' נאור כי הגיעה העת לשנות מן ההלכה הותיקה שנפסקה בע"א 568/78 פקיד השומה נ' ביר, פ"ד לג(3) 735 (1979) (להלן: עניין ביר או הלכת ביר). זאת בשים לב לזמן שחלף מאז שנפסקה, לשינוי שחל בכללי הפרשנות על רקע פיתוחה של תורת הפרשנות התכליתית, ולכך שהלכת ביר "אינה נותנת לתכלית החקיקה את המשקל השמור לה על פי דיני הפרשנות הנוהגים כיום" (פיסקה 12 לפסק דינה של חברתי השופטת נאור בע"א 5954/04 הנ"ל – להלן: ההלכה החדשה). ההלכה החדשה שפסקנו בע"א 5594/04 קובעת כי יש לפרש את הביטוי "השתמש פקיד השומה בסמכויותיו" בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

תשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) באופן שמניין ימי השנה אשר לאחריה יראו את ההשגה כאילו נתקבלה (כאמור באותו סעיף), אינה נקטעת עם מתן החלטתו של פקיד השומה בהשגה ואף לא עם הזנתה של אותה החלטה למחשב של רשות המס. על מנת לקטוע את מרוץ השנה הקבועה בסעיף 152(ג) הנ"ל יש צורך, כך קבענו, במשלוח ההחלטה אל הנישום. הלכה חדשה זו משליכה ישירות גם על פרשנותו באותו אופן של סעיף 145 לפקודה, אליו התייחסה הלכת ביר.

עוד סברנו כי יש להחיל את ההלכה החדשה באופן רטרואספקטיבי ולא רק באופן פרוספקטיבי, כך שתחול על ההליכים התלויים ועומדים בעניין זה אשר טרם ניתן בהם פסק דין חלוט. קביעתנו זו באשר לתחולה בזמן של ההלכה החדשה התבססה על פסק הדין שניתן בבית משפט זה בהרכב מורחב ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עיזבון עבד אלחמיד, פ"ד סא(1) 126 (2006) (להלן: עניין סולל בונה) שם נפסק כי הלכה חדשה של בית המשפט העליון תחול, ככלל, באופן רטרואספקטיבי גם על ההליכים התלויים ועומדים באותו עניין ולא רק באופן פרוספקטיבי (חברתי השופטת פרוקצ'יה עמדה בפסק דינה בהרחבה על עיקריו של פסק הדין בעניין סולל בונה ועל טעמיו ואין צורך לחזור על הדברים). כלל זה איננו מוחלט ויש לו חריגים אך אנו סברנו כי בעניין דנן אין עילה לחרוג ממנו (ראו פסקה 14 לפסק דינה של חברתי השופטת נאור בע"א 5954/04).

2. העתירה לדיון נוסף שהגישו העותרים בעקבות פסק הדין שניתן בע"א 5954/04 נדחתה ככל שהדבר נוגע להלכה החדשה עצמה ונתקבלה באשר לשאלת תחולתה בזמן של אותה הלכה דהיינו, באשר לשאלה האם יש להחילה באופן רטרואספקטיבי ופרוספקטיבי כפי שקבענו, או שמא באופן פרוספקטיבי בלבד (החלטת המשנה לנשיאה א' ריבלין, 12.11.2007). יש טעם בדברי חברתי השופטת נאור שהקשתה בחוות דעתה וציינה כי ככל שעסקינן ביישומה של ההלכה שנקבעה בעניין סולל בונה נראה כי הדבר אינו מצדיק קיומו של דיון נוסף. אולם משניתנה בעניין זה החלטתו של המשנה לנשיאה א' ריבלין, ספק בעיניי אם יש מקום שההרכב המקיים את הדיון הנוסף יהרהר אחר החלטה זו. מכל מקום משנדרשו חברי ההרכב לגוף העניין, מקובלת עלי עמדתו של חברי השופט א' גרוניס כי המקרה דנן אינו מצריך הכרעה בכך.

3. עיינתי בחוות דעתה המקיפה של חברתי השופטת א' פרוקצ'יה הסבורה כי יש לקבל את העתירה לדיון נוסף ולקבוע כי ההלכה החדשה שנפסקה בע"א 5954/04 הנ"ל תחול באופן פרוספקטיבי בלבד (על כל ההשגות שהוגשו ויוגשו לאחד פסיקת ההלכה החדשה מיום 22.4.2007), אך נותרתי בדעתי כי בכל הנוגע להלכה חדשה זו

אין מקום לסטות מן הכלל שנקבע בעניין סולל בונה ויש להחילה גם באופן רטרוספקטיבי על הליכים התלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט. יחד עם זאת, ואף שמקובלים על ידי עיקר הטעמים אותם פרשה חברתי השופטת נאור לעניין זה, אבקש לחדד את עמדתי באשר להיקף התחולה הרטרוספקטיבית של ההלכה החדשה, שהינו מצומצם במידת מה מהיקף התחולה הרטרוספקטיבית אליו מכוונת חברתי השופטת נאור. עמדתי זו נתחדדה לי עצמי ביתר בהירות לאחר שבמסגרת הדיון הנוסף נפרשה מלא יריעת השיקולים הנוגעים לעניין התחולה בזמן של ההלכה החדשה.

4. חברתי השופטת נאור סבורה כי הסתמכות העותרים על פסק הדין בעניין ביר לוקה בחוסר סבירות בציינה כי נקבע בו רף התנהגות מינימאלי המסתפק בהזנת תקציר השומה למחשבי פקיד השומה אך לא נפסק בו כי הרשות חייבת לנצל את מלוא הזמן הנתון לה (לביקורת שנמתחה על פקיד השומה על כך שהוא נוהג להוציא שומות לפי סעיף 145 לפקודה בו עסקה הלכת ביר "ימים ספורים ואולי שעות ספורות לפני תום תקופת ההתיישנות" ובכך גורם למחלוקות ולהליכים מיותרים, ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 1034/00 עוף חי בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (לא פורסם, 19.6.2002) ממנו ציטטה חברתי השופטת נאור בחוות דעתה). לגישה, נוכח חובת ההגינות שמחויב בה פקיד השומה כלפי הנישום וכן נוכח שינוי העתים ושינוי ההלכות בכל הנוגע לתורת הפרשנות התכליתית כפי שזו התפתחה בפסיקה לאורך השנים שלאחר מתן פסק הדין בעניין ביר, היה על פקיד השומה לצפות את השינוי בהלכה בעניין זה ומכל מקום ראוי היה כי יפעיל שיקול דעת ולא ימשיך לפעול גם לאחר שינוי העתים על פי הרף המינימאלי שנקבע בעניין ביר. על אחת כמה וכמה כך היה עליו לפעול, לדעתה, נוכח חוקי היסוד אשר נחקקו בשנת 1992. משלא עשה כן נטל סיכון כי ההלכה תשונה ותחול גם רטרוספקטיבית על כל ההליכים התלויים ועומדים בעת הינתנה.

מנגד סבורה חברתי השופטת פרוקצ'יה כי האיזון בין מערך השיקולים הרלוואנטיים במקרה דנן מצדיק את החלת החרג לכלל אשר נקבע בעניין סולל בונה. זאת בציינה כי הסתמכות על הדין הקיים ועל פסיקה קיימת המפרשת אותו יש לה משקל מיוחד לקביעת התחולה בזמן של הלכה חדשה המשנה את פרשנות הדין, ובהדגישה כי כל עוד לא שונתה ההלכה הפסוקה מצופים הן האזרח והן הרשות המנהלית לפעול על פיה ולכלכל את צעדיהם בהתאם לה. עוד מציינת חברתי השופטת פרוקצ'יה כי אי מתן משקל ראוי להסתמכותה זו של רשות המסים על הלכת ביר כהלכה שהנחתה אותו בפעילותה:

“עלול להביא לפגיעה בתפיסת כיבוד החוק וכיבוד ההלכה הפסוקה המתווה את נורמת ההתנהגות שעל פיה הפרט ורשויות הציבור אמורות לפועל. הוא עלול לגרור אי-יציבות ואי-בהירות בהתנהלותה של הרשות הציבורית, ובכללים האמורים להנחות את פעילותה” (שם, פסקה 54).

שיקולים נוספים שהועלו על ידי חברתי השופטת פרוקצ'יה לעניין תחולת החריג לכלל שהותווה בעניין סולל בונה נשענים על העיקרון בדבר גביית מס אמת ועל ההשלכות הכספיות הניכרות מבחינת אוצר המדינה שיש לתחולה רטרואספקטיבית של ההלכה החדשה. לעמדתה זו הצטרפו גם חברי השופט א' גרוניס והשופטת ע' ארבל (אם כי, בניגוד לדעתה, הם סבורים כי יש להחיל את ההלכה החדשה על המשיבה כמי שההליך בו נקטה הביא לשינוי ההלכה).

5. לאחר ששכתי ובחנתי את השיקולים מזה ומזה שתמציתם פורטה לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי אין לשלול לחלוטין את הסתמכותם של העותרים על הלכת ביר כהסתמכות בלתי סבירה. מקובלת עליי בהקשר זה הגישה כי אף שפקיד השומה לא חייב היה לנהוג לאורך השנים על פי הלכת ביר, האינטרס הנוגע לשמירה על וודאות ויציבות באשר לאופן התנהלותן של הרשויות, מצדיק את ההכרה בכך שפקיד השומה רשאי היה להסתמך עליה, בייחוד לאחר שזו שבה ונזכרה בהסכמה על ידי בית המשפט העליון בע"א 443/89 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' עיני, פ"ד מד(1) 541 (1990) (להלן: עניין עיני). אולם הסתמכות זו הפכה לדעתי בלתי סבירה על פי המבחנים שהותוו בעניין סולל בונה משניתן פסק הדין עמ"ה (ירושלים) 7050/03 סמי נ' פקיד שומה (לא פורסם, 23.5.2004) (להלן: עניין סמי). בעניין סמי קבע בית המשפט המחוזי כי האמור בהלכת ביר לגבי המועד הקובע למניין השנים שנקבעו לצורך הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה מתוקף סעיף 145(א)(2) לפקודה (כנוסחו אז), הוא בגדר אמרת אגב וכי מכל מקום אין להחיל את האמור שם לגבי הוראת סעיף 152(ג) לפקודה. מנקודת הזמן הזו ואילך לא היה פקיד השומה רשאי עוד להסתמך על תחולתה של הלכת ביר לעניין ההוראות שבסעיף 145(א)(2) ובסעיף 152(ג) לפקודה והיה עליו להביא בחשבון את האפשרות כי הערעור שהגיש על פסק הדין בעניין סמי (כמו גם הערעור שהגיש על פסק הדין הנוסף שניתן סמוך לאחר מכן בעניין סעיף 152(ג) לפקודה בעמ"ה (ירושלים) 8024/04 איקאפוד בע"מ נ' פקיד שומה (לא פורסם, 9.2.2005)), עלולים להידחות. חוסר הסבירות שיש למצוא בהמשך הסתמכותו של פקיד השומה על הלכת ביר גם לאחר הינתן שני פסקי הדין הללו והסיכון שנטל פקיד השומה בהקשר זה מקבלים משנה תוקף - כפי שציינה בצדק חברתי השופטת נאור - נוכח העובדה כי כל שהיה על פקיד השומה לעשות באותו שלב הוא להקדים את משלוח ההחלטה או



השומה אל הנישום באופן שמועד המשלוח כאמור (להבדיל ממועד מתן ההחלטה או קביעת השומה והזנתם למחשב), לא יחרוג מפרקי הזמן הקבועים בסעיפים הנ"ל.

6. המסקנה הנובעת מעמדתי זו היא כי יש להחיל את ההלכה החדשה המבטלת את הלכת ביר באופן רטרואספקטיבי גם על הליכים תלויים ועומדים שטרם ניתן בהם פסק דין חלוט, אך יש להגביל את התחולה הרטרואספקטיבית כאמור באופן שתתייחס רק לאותם הליכים אשר בהם ניתנה החלטה בהשגה (לעניין סעיף 152(ג) לפקודה) או הוצאה שומה לפי מיטב שפיטה (לעניין סעיף 145(א)(2) לפקודה), מאז הינתן פסק הדין בעניין סמי (23.5.2004) ואלו לא נשלחו לנישום בתוך פרק הזמן הנקוב באותם סעיפים. המקרה היוצא מן הכלל בהקשר זה הוא עניינה של המשיבה. ההחלטה בהשגה שהגישה ניתנה ביום 9.2.2004 ועל כן, לכאורה, אין להחיל לגביה את ההלכה החדשה על פי אמות המידה שפורטו לעיל. אולם, כרוב חבריי ומן הטעמים שפרטו אני סבורה כי מן הראוי להחיל הלכה זו גם לגביה.

לבסוף אבקש להוסיף שתי הערות:

(א) ניתן לשאול האם ההלכה החדשה חלה (בין באופן פרוספקטיבי ובין באופן רטרואספקטיבי) על החלטותיו של מנהל מס ערך מוסף לפי סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) אליו מתייחס פסק הדין בעניין עיני. בעניין זה אני נוטה לדעה כי יש מקום להחילה בהינתן העובדה כי התכלית שהובילה לקביעת ההלכה החדשה והרציונאליים העומדים בבסיסה אינם שונים גם בכל הנוגע להוראות סעיף זה. אולם שאלה זו לא עלתה ולא נתלבנה בע"א 5954/04, וככל שהדבר נוגע לתחולה בזמן אני סבורה כי מכל מקום לגבי סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף יש להחיל את ההלכה החדשה באופן רטרואספקטיבי בלבד. במילים אחרות, אני סבורה כי בגדר ההליכים התלויים ועומדים שעליהם תחול הלכה זו באופן רטרואספקטיבי, אין לכלול הליכים הנוגעים להחלטות מנהל מס ערך מוסף על פי סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף. זאת בהתחשב בכך שבית המשפט המחוזי בעניין סמי קבע מפורשות כי מדובר בסעיף שנוסחו שונה וכי אין ללמוד ממנו גזירה שווה לעניין פירושו של סעיף 152(ג) לפקודה. על כן, לא ניתן בעיני לומר כי היה בפסק דין בעניין סמי כדי להוות "תמרור אזהרה" באשר להתנהלותו הנדרשת של פקיד השומה בכל הנוגע לסעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, בייחוד בהינתן פסק הדין בעניין עיני שעמד אותה עת בתוקפו.

(ב) במסגרת הדיון הנוסף הכבירו העותרים טיעונים באשר להשלכות הכלכליות שנושאת עמה תחולה רטרואקטיבית של ההלכה החדשה ומשנתבקשו להוסיף פרטים בעניין זה ציינו בהודעה מטעמם "בדבר נתונים משלימים" כי "היקף הנזק הכספי המשוער לאוצר המדינה מהחלה רטרואקטיבית של ההלכה שנפסקה בע"א 1857/05 עומד על כ- 640,000,000 ש"ח..." וכי היקף הנזק הכספי המשוער אם תתוחם התחולה הרטרואקטיבית לגבי שומות שנערכו לאחר מתן פסק הדין בעניין סמי, עומד על כ- 500,000,000 ש"ח. על כך אבקש להעיר כי נתונים אלו אשר לעצמם אינם חזות הכול, הוצגו בפנינו לראשונה רק במסגרת הדיון הנוסף ואילו בשלב הדיון בערעורים המאוחדים לא הובאו כל נתונים בהקשר זה וגם הטיעונים מטעם העותרים בכל הנוגע לתחולה בזמן היו באותו שלב קצרים ובלתי ממצים. עוד אבקש להעיר כי "היקף הנזק הכספי" כפי שכינו זאת העותרים יוצא מהנחה לפיה בכל ההליכים התלויים ועומדים תתקבל עמדת העותרים ותידחה עמדת הנישומים והערכה כזו הינה בעייתית על פניה, בייחוד אם מביאים בחשבון נתון נוסף אשר הובא בפנינו בשלב הטיעונים על פה בדיון הנוסף ולפיו מתוך הסכומים שצוינו כאמור מתייחס סכום נכבד של 280,000,000 ש"ח להליך אחד ויחיד.

ש ו פ ט ת

בתיק זה הובעו שלוש דעות – זו המקבלת את העתירה לדיון נוסף (מפי שלושה שופטים – פרוקצ'יה, גרוניס ואדבל), זו הדוחה אותה (מפי שלושה שופטים – נאור, רובינשטיין וג'ובראן), וזו הדוחה אותה אך בכפוף לקביעת נקודת זמן ספציפית לתחולת ההלכה שבפסק הדין נשוא הדיון הנוסף (השופטת חיות). לשם תוצאה אופרטיבית ובת ביצוע בדיון הנוסף, החליטו שלושת השופטים בעלי הדעה הדוחה את הדיון הנוסף ליתן ביטוי למיצוע כולל שבין הדעות בתיק, ועל כן להצטרף בתוצאה האופרטיבית לדעת השופטת חיות. על כן יוכרע הדין בדעת רוב כמותה. המדינה תישא בשכר טרחת באי כוחה של המשיבה בסך 30,000 ₪.

ניתן היום, י"ב בתמוז התשע"א (14.7.2011).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת (בדימ')

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת