

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 976/06
ע"א 4998/06 - ח'

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט י' דנציגר

המערער בע"א 976/06: דן מרום
המערער בע"א 4998/06: פקיד שומה ירושלים 1

נ ג ד

המשיבה בע"א 976/06: נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע

המשיבים בע"א 4998/06: 1. מוטי שמחה
2. חברת מסעדה וקפיטריה "המצודה" בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 7.11.05 בעמ"ה 517/03 שניתן על ידי כבוד השופט י'
אלון
וערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 26.4.06 בעמ"ה 7031/03 ו-עמ"ה 7033/03 שניתן על
ידי כבוד השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: כ"ג בניסן התשס"ח (28.4.2008)

בשם המערער בע"א 976/06: עו"ד משה היבל

בשם המערער בע"א 4998/06: עו"ד קמיל עטילה
והמשיב בע"א 976/06:

בשם המשיב 1 בע"א 4998/06: עו"ד דב נייגר

פסק-דין

השופט ס' גובראן:

1. האם רשאי נציב מס הכנסה (להלן: הנציב) להפעיל את סמכותו, ולהוציא צו על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה), במקרה בו

מדובר בדו"ח שהוגש על ידי נישום לאחר שהוצאה לו שומה לפי מיטב השפיטה בהעדר דו"ח, וזאת כאשר פקיד השומה לא טיפל בדו"ח שהגיש הנישום במסגרת הזמן המוקצה לו על פי פקודת מס הכנסה? האם רשאי פקיד השומה להפעיל את סמכותו ולהוציא צו על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, במקרה בו מדובר בשומה עצמית של הנישום שהורשע בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה? אלו הן השאלות שמתעוררות בערעורים שבפנינו.

העובדות הרלוונטיות בע"א 4998/06

2. המשיבה 2 בע"א 4998/06 (להלן: חברת המצודה) הינה "חברת משפחתית" שהגדרתה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה. חברת המצודה עוסקת במתן שירותי מסעדה, מזנון וקייטרינג. המשיב 1 (להלן: שמחה) הינו הבעלים של חברת המצודה, והנישום לעניין סעיף 64 לפקודת מס הכנסה (ביחד להלן: המשיבים).

3. המשיבים לא הגישו את דוחותיהם לשנת 1994 במועד. עקב כך קבע להם המערער בע"א 4998/06 (להלן: פקיד השומה) במאי 1996, שומות לפי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח, מכוח סעיף 145(ב) לפקודת מס הכנסה. ביום 10.3.1998 הגישה חברת המצודה את הדו"ח לשנת המס 1994, וביום 4.2.1999 הגיש שמחה את הדו"ח לשנת 1994. יצוין כי על פי סעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה, הגשת הדו"ח במקרה זה מהווה השגה על השומה. ביום 23.10.2002 הפעיל הנציב את סמכותו מכוח סעיף 147 לפקודת מס הכנסה וקבע שומת חברת המצודה לשנת 1994 בצו. במקביל, דחה פקיד השומה את השגתו של שמחה לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה, וקבע את הכנסתו החייבת בצו.

4. המחלוקת בין המשיבים ופקיד השומה התמקדה בהכנסה שהתקבלה על ידי חברת המצודה ממוזיאון ישראל (להלן: המוזיאון) בשנת 1994, בעקבות פסק בורר, לפיו חויב המוזיאון לשלם למשיבה פיצוי בסך \$220,000 (610,000 ש"ח). חברת המצודה רשמה כהכנסה את כל סכום הפיצויים שקיבלה מהמוזיאון, ובדו"ח ההתאמה למס הכנסה סיווגה 90% מסכום הפיצויים כהכנסה פטורה, ובהתאם רשמה כהכנסה חייבת רק 10% מסך הפיצויים. בתחתית דו"ח ההתאמה למס הכנסה של חברת המצודה נרשם, כי ההכנסה אינה חייבת על סמך הצהרה של שמחה באשר לסכום ומהות התקבול וכי לא עלה בידי רואה חשבון לאמת הצהרה זו.

5. המשיבים טענו כי סמכות הנציב לפתוח את השומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה התיישנה בעת שהנציב הפעיל את סמכותו והורה על מתן הצוים. התקופה בה

יכול הנציב להפעיל את סמכותו על פי גישת המשיבים הינה שש שנים מיום הוצאת השומה, דהיינו סמכותו מתיישנת במאי 2002. לטענתם, השומה אותה "פתח" הנציב היא שומה בהעדר דו"ח לשנת 1994 שהוצאה במאי 1996. ההשגה על השומה הוגשה בדרך של הגשת הדו"ח השנתי לשנת 1994, במרץ 1998. לפי סעיף 152(ג) בנוסחו דאז (לפני תיקון 134 לפקודת מס הכנסה) רואים את ההשגה כאילו נתקבלה אם פקיד השומה לא השתמש בסמכויותיו תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה ההשגה. שלוש השנים הסתיימו ביום 31.12.2001 ועל כן ההשגה הייתה צריכה להתקבל אוטומטית.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי בע"א 4998/06

6. לאחר הוצאת הצווים ערערו המשיבים לבית המשפט המחוזי (עמ"ה 7031/03 ו-עמ"ה 7033/03) בטענה כי סמכות הנציב לפתוח שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה התיישנה בעת שעשה בה שימוש. לחלופין טענו המשיבים כי לא הייתה לנציב כל עילה לשימוש בסעיף 147, וכי הסיבה היחידה שהובילה את הנציב לשימוש בסעיף 147 הייתה ניסיון לעקוף את תקופת ההתיישנות שחלה על עריכת השומה, עקב רשלנות פקיד השומה להוציא שומה במועד. לטענתם, רשלנות זו אינה מזכה בפתחת שומה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה.

7. בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופטת מ' מזרחי) קיבל את הערעור וקבע כי סעיף 147(א)(1) לפקודת מס הכנסה אינו כולל כאחת מהחלופות לפתיחת שומות, פתיחת שומה שנוצרה מקבלה אוטומטית של השגת נישום בשל התיישנות, שומה שלמעשה הנישום ערך. בית המשפט קבע כי סעיף 147 נועד לאפשר תיקון שומות שפקיד השומה ערך, ולא שומות שהנישום ערך. עוד קבע בית המשפט כי סעיף 147 לא נועד לעקוף את ההתיישנות הקבועה בסעיפים 145 או 152(ג) לפקודת מס הכנסה. במסגרת הכרעתו קבע בית המשפט כי המגמה הכללית בפסיקה היא לפרש בצמצום את הסמכות שבסעיף 147 כדי לשמור על זכויות הנישום.

8. בית המשפט קיבל את טענת המבקשים כי ערעור חברת המצודה וערעור שמחה הם במהותם ערעור אחד, וקבע כי ערעור שמחה נובע מכך שהוא הנישום המייצג את החברה המשפחתית לפי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה ולפיכך הועברו הכנסות חברת המצודה אליו. לאור זאת קבע בית המשפט כי שומתה הסופית של חברת המצודה היא המחייבת את שמחה.

9. ביום 25.2.2002 הורשעו המערער בע"א 976/06 (להלן: מרום) ושלוש חברות שבשליטתו (להלן: החברות) בבית משפט השלום בתל-אביב-יפו בעבירות רבות של השמטת הכנסות מתוך דו"ח, לפי סעיף 220(1) לפקודת מס הכנסה; עבירות של הכנת וקיום פנקסים ורשומות כוזבות, לפי סעיף 220(4) לפקודת מס הכנסה; עבירות של שימוש בעורמה ותחבולה, לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה; וכן עבירות רבות לפי סעיפים 117(א)(3) ו-117(א)(4) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) אשר עניינן הוצאת חשבוניות מס שאין לגביהן עסקה.

10. על פי תמצית כתב האישום, במהלך השנים 1994-1997 הפיץ מרום לגורמים שונים חשבוניות פיקטיביות של שלוש החברות בסכום מצטבר של 1,770,790 ש"ח, חשבוניות אלה נמסרו לאותם גורמים בכוונה לעזור להם להגדיל במרמה את הוצאותיהם ולהתחמק מתשלום מס. במקביל בשנים 1994-1997 רכשו מרום והחברות חשבוניות מס בסכום של 2,889,730 ש"ח, מבלי שעשו כל עסקה על פי אותן חשבוניות וללא כל מסמך. את החשבוניות הפיקטיביות הללו רשמו מרום והחברות כהוצאות בספרי החברות במטרה להגדיל במרמה הוצאות, ולהתחמק מתשלום מס.

11. מרום ערער על פסק הדין לבית המשפט המחוזי (ע"פ 70732/02). ביום 13.4.2004 דחה בית המשפט המחוזי (כבוד סגנית הנשיא ד' ברלינר והשופטים ז' המר וי' שיצר) את הערעור על הכרעת הדין. הערעור על גזר הדין התקבל בחלקו, ועונש המאסר בפועל שהושת על מרום קוצר מ-24 חודשים ל-18 חודשים, והקנס בסך 35,000 ש"ח שהוטל עליו שונה ל-60,000 ש"ח. תקופת התנאי שהוטלה על מרום נשארה בעינה, אולם נקבע כי היא לא תחול על עבירה לפי סעיף 117א לחוק מס ערך מוסף.

12. ביום 23.2.2003 בעקבות ההרשעה הפלילית, הורה הנציב על מתן צווים כנגד מרום על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לשנות המס 1994-1997 (להלן: השומה הראשונה). ביום 27.3.2003 הגיש מרום ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (עמ"ה 517/03) כנגד אותה שומה. לאחר הגשת הערעור התברר למשיב בע"א 976/06 (להלן: פקיד השומה) כי למפקחת החתומה על השומה הראשונה לא הואצלה הסמכות הנדרשת לעניין הוצאת שומות על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, ועל כן החליט לקיים הליך מחודש לקביעת השומה בצו על פי סעיף 147. ביום 29.12.2003 הוצאה למרום שומה על פי סעיף 147 (להלן: השומה השנייה). השומה השנייה התבססה בעיקרה על הרווחים שנבעו למערער ולחברות עקב המסחר בחשבוניות הפיקטיביות.

כאמור המערער והחברות הפיצו חשבוניות פיקטיביות בסך של 1,770,790 ש"ח, כאשר חשבוניות אלו נרשמו כהכנסה בספרי החברות. במקביל המערער והחברות רכשו חשבוניות פיקטיביות בסך של 2,889,730 ש"ח. סכומים אלו נרשמו כהוצאה בספרי החברות. ההפרש בין ההוצאות והכנסות הפיקטיביות הסתכם בסך של 1,118,940 ש"ח. סכום זה לפי טענת פקיד השומה מהווה השמטת הכנסות של החברות. פקיד השומה זקף הכנסות אלו למרום כשכר עבודה מגולם, היות והוא בעל השליטה העיקרי בחברות. לטענת פקיד השומה בהיעדר הכספים בקופת החברות הנ"ל, חזקה היא שכספים אלו הגיעו לידי מרום, שהוא בעל השליטה בחברות.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי בע"א 976/06

13. בערעורו לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (עמ"ה 517/03) טען מרום כי פקיד השומה לא היה רשאי להוציא את השומה השנייה, שומה אשר שונה מן השומה הראשונה בגינה הוגש הערעור, וכי נימוקי השומה הוצאו שלא כדין, בהעדר סמכות וללא שהוצא צו עליו ניתן לערער. עוד טען מרום כי לא היה ניתן לייחס את הפרש סכומי החשבוניות הפיקטיביות לו באופן אישי, שכן לטענתו מעולם לא הורשע או נטען כנגדו כי קיבל כספים בהתייחס לחשבוניות נשוא כתב האישום. לטענתו כל הרשעתו מתמצית בכך ששויכו לו העבירות אותן בצעו החברות נשוא כתב האישום, בהיותו מנהלן.

14. בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט י' אלון) דחה את הערעור וקבע כי רוב טענות מרום עומדות בניגוד בולט לממצאי ומסקנות הכרעת הדין בתיק הפלילי. עוד קבע בית המשפט כי מרום לא עמד בנטל הוכחת הטענות שבערעורו, וכי ניתוח ממצאי הכרעת הדין הפלילית מוביל למסקנה כי ממצאים אלו מניחים את הבסיס להנחות היסוד של פקיד השומה בשומות שהוצאו למרום. בית המשפט קבע כי טענותיו העובדתיות של מרום אינן אלא חזרה על גרסתו בהליך הפלילי, גרסה שנדחתה בהכרעת הדין בה הורשע. לעניין הוצאת השומה השנייה קבע בית המשפט כי נוכח העובדה שהשומה הראשונה הוצאה בחוסר סמכות, אין מניעה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה כי הנציב יוציא שומה חדשה, ובלבד שהליך השומה מעיקרו יעמוד במגבלת תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף. כן קבע בית המשפט כי יש לפרש את סמכותו של הנציב להוצאת שומות לפי סעיף 147(2) לפקודת מס הכנסה בדרך המאפשרת גם תיקון שומה מוקדמת, ובלבד שהשומה מעיקרה תהיה במגבלות התקופה הקבועה לעניין הוצאת השומה על פי סעיף 147, ושהצורך באותו תיקון נבע מטעות כנה שארעה

במהלך הוצאת השומה המקורית או מעובדות או נתונים חדשים שבאו לידיעת הנציב לאחר הוצאת השומה המקורית.

מכאן הערעורים בפני בית משפט זה.

טענות הצדדים בע"א 4998/06

15. לטענת פקיד השומה טעה בית המשפט משקבע כי הנציב לא היה מוסמך לפתוח את השומה של חברת המצודה לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, מאחר וחלפו למעלה משש שנים מיום הוצאת השומה בהעדר דו"ח. לטענתו, לפי תיקון 114 לפקודת מס הכנסה, החל על השגות שהוגשו לאחר מועד חקיקתו, דהיינו מחודש יולי 1997, דו"ח שמוגש לאחר הוצאת שומה בהעדר דו"ח כמוהו כהשגה לפי סעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה. סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מסמיך את הנציב לפתוח שומות בתוך שנה מהמועד הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה; קרי, תוך 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה ההשגה. במקרה הנוכחי הגישה חברת המצודה את הדו"ח לשנת 1994 רק ביום 10.3.1998. התקופה הרגילה של ההתיישנות במקרה זה על פי סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה בנוסחו דאז היא 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה ההשגה, היינו היא מסתיימת ביום 31.12.2001. לפיכך הסמכות להוציא שומה לפי סעיף 147 מתיישנת תוך תקופה המסתיימת כתום שנה לאחר תקופה זו, היינו ביום 31.12.2002.

16. פקיד השומה חוזר על טענתו כי סעיף 147(א)(1) מסמיך את הנציב לפתוח שומות שהנישום ערך. לטענתו טעה בית המשפט המחוזי משקבע כי הנציב מנוע מלעשות שימוש בסמכות לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מקום בו פקיד השומה לא ערך את השומה, אלא כאשר השומה נוצרה מכוח מחדלו. לטענת פקיד השומה סעיף 147 מעניק לנציב סמכות לפתוח כל שומה ולתקן את המעוות בכל מקרה, לרבות במקרים בהם ידע פקיד השומה את כל העובדות אך טעה מבחינה משפטית, ואף במקרים בהם לא מילא את חובתו מסיבה אחרת. לשון אחרת – די בכך שהנציב חולק על פקיד השומה מבחינה עובדתית או משפטית, מחלוקת של ממש, כדי שיפעיל את סמכותו.

17. טענה נוספת שמעלה פקיד השומה היא כי טעה בית המשפט משקבע כי הנציב אינו מוסמך לפתוח שומה שנוצרה מקבלה אוטומטית של השגת הנישום בשל התיישנות, לפי סעיף 152(ג), שכן אין מגבלה כזו בסעיף. לפי פשוטם של דברים, רשאי

הנציב לפתוח כל שומה שנה לאחר התקופות הקבועות בסעיפים 145(א) או 152(ג), ובכך ניתנה לו הפריבילגיה של שנה נוספת לפתוח שומות בלתי נכונות. התקופה של שנה נוספת אינה מסויגת בכך שפקיד השומה פעל כך או אחרת, וגם אם פקיד השומה התרשל, או טעה בדרך אחרת, רשאי הנציב לפתוח את השומה כדי להגיע למס אמת. לעניין זה, אין זה משנה אם פקיד השומה טעה בהוצאת שומה אקטיבית או טעה בכך שלא עשה דבר, והותיר על כנה שומה עצמית של הנישום. לטענת פקיד השומה אומנם ניתן לבדוק את אופן הפעלת שיקול הדעת, אם היה מוצדק וסביר לפתוח את השומה, אך זאת לא כטענה מקדמית, אלא רק לאחר בדיקת שיקול דעת הנציב, בתום שלב הגשת הראיות ושמיעת טענות בנושא זה.

18. עוד טוען פקיד השומה כי גם בהנחה שהנציב אינו רשאי עוד להתערב בשומת חברת המצודה ויש לייחס את הכנסתה לנישום המייצג, עדיין נתונה הכנסה זו לביקורת של פקיד השומה, שכן הדו"ח האישי של שמחה הוגש בשנת 1999 והשומה שהוצאה כלפיו נעשתה במועד החוקי של שלוש שנים.

19. מנגד סומכים המשיבים ידיהם על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ועל נימוקיו. לטענתם על פי סעיף 147(א)(1) לפקודת מס הכנסה, לאחר תיקונו בתיקון 114, הדן בתקופות בהן מוסמך הנציב לפתוח שומות, נקבע כי לגבי שומה שיצאה בהעדר דו"ח, מוסמך הנציב לפותחה תוך 6 שנים מיום שנעשתה לנישום שומה כזו. כתוצאה מהאמור, סמכות הנציב פקעה במאי 2002, 6 שנים לאחר שנערכה לחברת המצודה שומה בהעדר דו"ח במאי 1996. לטענתם תקופת ההתיישנות שתחול על פתיחת שומה בהעדר דו"ח לפי סעיף 145ב לפקודת מס הכנסה, אינה תלויה בשאלה אם הוגשה השגה, אם לאו.

20. עוד טוענים המשיבים כי גם בהנחה וטענת ההתיישנות לא תתקבל, הרי שלא התקיימה בעניינם עילה מוצדקת מצד הנציב להשתמש בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה. לטענתם הסיבה היחידה לשימוש בסעיף 147 הייתה כדי לעקוף את תקופת ההתיישנות שחלפה, וכי אין זה המקרה לו נועד סעיף 147. המשיבים טוענים כי פתיחת שומה לפי סעיף 147 היא מעשה חריג, שנועד למקרים חריגים ביותר, כשקיימת עילה ברורה המצדיקה את הפגיעה בנישום ובסופיות השומה, כדי להגיע למס אמת. הפעלת סעיף 147 נוגדת את עיקרון סופיות הדיון, ועל כן מחוייב הנציב להשתמש בסמכותו על פי סעיף זה במשורה. אין לראות עילה מוצדקת לפתיחת השומה כאשר מבקשים לשקול מחדש שיקולים קודמים.

21. לטענת מרום טעה בית המשפט משקבע כי הנציב רשאי היה להוציא את השומה השנייה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, וזאת במיוחד לנוכח העובדה שלא נערך כל שינוי בנימוקי הצווים או בסכומם. לטענתו לא היה מקום להוצאת הצווים החדשים שכן לא התגלו כל עובדות חדשות ולא היה שינוי כלשהו, לא כל שכן שינוי מהותי בסכומי המס הנדרשים בשומה השנייה לעומת השומה הראשונה. לטענתו, השימוש בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה יערך אך ורק במקרים חריגים ויש לפרש את הסעיף בדרך מצומצמת ודווקנית. בסיכומיו מעלה מרום טענה חדשה לפיה בשנות המס הרלוונטיות לערעור (1994-1997) לא ניתן היה לעשות שימוש בסעיף 147 להוצאת "שומה ראשונית", שכן לטענתו סמכותו של הנציב מכוח סעיף 147 לפקודת מס הכנסה הינה לאפשר ביקורת בהתייחס לגופן של שומות מס ההכנסה אותן מוציא פקיד השומה. אשר על כן, משהתיישנו שנות המס שבערעור לא ניתן היה לעשות שימוש בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה להוצאת הצווים.

22. עוד חוזר מרום על טענתו כי אין בהכרעת הדין בהליך הפלילי כדי לבסס את הצווים אשר הוצאו לו. לטענתו הוא לא הואשם ומעולם גם לא הורשע בכך שלקח לכיסו כספים כלשהם השייכים לחברות או הקשורים עם עסקאות החשבונות הפיקטיביות בהתייחס להן הורשע. מרום מוסיף וטוען כי פקיד השומה נמנע מלהראות את הקשר בין קיזוז החשבונות לבין הגדלת הכנסתו האישית, וכי ההנחה עליה התבסס פקיד השומה, כי ההכנסות שהושמטו על ידי החברות הגיעו אליו, אינה נכונה, ופקיד השומה אף לא עשה כל ניסיון להוכיחה.

23. מנגד סומך פקיד השומה ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ועל נימוקיו. לטענתו סמכות הנציב לתיקון שומות על פי סעיף 147 היא סמכות רחבת היקף, שאינה מוגבלת למצבים בהם נתגלו עובדות חדשות, וכי גם ראייה חדשה של עובדות ידועות, והסקת מסקנות שונות מעובדות או פרשנות שונה של עובדות יכולים להצדיק פתיחת שומה על פי סעיף 147. עוד טוען פקיד השומה כי טענותיו של מרום לפיהן יש לפרש את סעיף 147 לפקודת מס הכנסה בדרך מצומצמת ודווקנית וכי יש להפעילו רק במקרים נדירים, אינן רלוונטיות כלל מקום בו מדובר בשימוש בסעיף בעקבות הרשעה בעבירות מס.

24. פקיד השומה דוחה את טענת מרום לפיה בשנים הרלוונטיות לערעור לא ניתן היה לעשות שימוש בסעיף 147 בנוגע לשומה עצמית, ומוסיף כי סעיף 147(א)(3) אשר

הוסף במסגרת תיקון 114 לפקודת מס הכנסה, מאפשר לפתוח שומה עצמית, ובלבד שהנישום הורשע בעבירות לפי סעיפים 216ב או 217-220 לפקודת מס הכנסה, או שהוטל עליו כופר כסף. עוד טוען פקיד השומה כי אומנם תחולת תיקון 114 הינה לגבי דוחות שיש להגיש לשנת המס 1996 ואילך, אולם טרם חקיקתו של הסעיף, הדין היה שניתן לפתוח שומות עצמיות במסגרת סעיף 147, מכאן שאין כל בסיס לטענה שלפיה בשנים הרלוונטיות לערעור לא ניתן היה לפתוח שומות עצמיות במסגרת סעיף 147.

25. לעניין טענותיו של מרום על הפעלתו הכפולה לכאורה של סעיף 147, טוען פקיד השומה כי ניתן להפעיל את סעיף 147 גם על שומות שהוצאו לפיו בעבר, ובלבד שהצווים החדשים שהוצאו על פיו הוצאו אף הם במסגרת התקופה הקבועה בסעיף להפעלת סמכות זו. לטענתו אין כל טעם להגביל את הפעלתו של סעיף 147 רק פעם אחת, ובלבד שהפעלתו בשנית נעשית תוך הפעלת שיקול דעת ובמסגרת הזמן הקבועה בסעיף, במיוחד במקרה בו השימוש בסעיף 147 נעשה בעקבות הרשעתו של מרום, ומקום בו נפלה טעות בשימוש הראשוני שנעשה בסעיף.

26. לעניין טענתו של מרום כי לא ניתן היה להפעיל את סעיף 147 בתיקו האישי, שכן כספי המרמה לא הגיעו לכיסו, טוען פקיד השומה כי יש לדחות את הטענה, מכיוון שמדובר היה בחברות שבבעלותו ובשליטתו של מרום, ומרום פעל לריקונן מכספיהן.

דיון

התיישנות סמכות הנציב על פי סעיף 147

27. בפתח הדברים אומר כי מצאתי כי צדק פקיד השומה בטענותיו לגבי התיישנות השומה. גישת פקיד השומה מתיישבת טוב יותר עם לשון סעיף 147(א). מרגע שהוגשה השגה על שומה על פי מיטב השפיטה בהעדר דו"ח, המועד הרלוונטי להתיישנות סמכות הנציב לפתיחת שומה על פי סעיף 147 אינו 6 שנים ממועד קביעת השומה, אלא תוך שנה לאחר תום התקופה הקבועה בסעיף 152(ג).

28. סעיף 147(א)(1) לפקודת מס הכנסה קובע כי:

"המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיף 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב) לפי העניין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול

רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בעניין זה כל צו שייראה לו".

29. בסעיף 147 העניק המחוקק לנציב סמכות לפתיחת שומות. סעיף 147(א)(1) קובע כי המנהל רשאי להפעיל את סמכותו כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) ו-152(ג) לפי המאוחר או תוך 6 שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח על פי סעיף 145(ב).

30. סעיף 152(ג) בנוסחו הקודם לתיקון 134 לפקודת המס הכנסה קובע כי:

"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 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה".

31. הסעיף דן בהשגה שהוגשה על שומה שנערכה בהיעדר דו"ח, וקובע כי השגה מסוג זה רואים אותה כמתקבלת רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו תוך 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגשה ההשגה.

32. בסעיף 150(ב) (בנוסחו קודם לתיקון 134), נקבע כי גם דו"ח שהגיש נישום לאחר שהוצאה שומה בהיעדר דו"ח על פי סעיף 145(ב), מהווה השגה. נוסח זה נקבע בתיקון 114 לפקודת מס הכנסה ותחולתו על השגות שהוגשו החל מיום 17.7.1997. חברת המצודה הגישה את הדו"ח לשנת 1994 רק בשנת 1998, וזאת לאחר שהוצאה לה שומה על פי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח, על כן הנוסח שנקבע בתיקון 114 לפקודת מס הכנסה חל עליה, ועצם הגשת הדו"ח מהווה השגה. על פי סעיף 152(ג) נראה את השגה כמתקבלת אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה ההשגה, דהיינו יום 31.12.2001, סעיף 147 מעניק לנציב סמכות לפתוח את השומה כתום שנה לאחר תקופה זו דהיינו יום 31.12.2002.

33. לשון ההוראה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה היא ברורה. ברגע שהוגשה השגה, המועד הקובע להתיישנותה של סמכות הנציב הוא שנה לאחר תום התקופה הקבועה בסעיף 152(ג). לא מצאתי בסיס לפרשנות שהציעו המשיבים לפיה יש לערוך הבחנה בין השגה "רגילה" שלגביה תקופת ההתיישנות היא כתום שנה

מהתקופה שנקבעה בסעיף 152(ג) לבין השגה על שומה לפי מיטב השפיטה בהעדר דו"ח, שאז ההתיישנות היא כתום שש שנים מיום שנעשתה לנישום השומה, ואין כל נפקות לתאריך ההשגה. פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשונו של החוק. לחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם, נקודת המוצא בבואנו לפרש את חוקי המס, היא לשון החוק. אומנם מתוך לשון החוק יש לבחור את אותה פרשנות המגשימה את תכלית החוק (ראו ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא, (לא פורסם, 31.1.2008); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985)), אולם לפרשנות אותה הציעו המשיבים אין כל עיגון לשוני בלשון הסעיף.

34. לא מצאתי גם כי מתקיים בענייננו עיוות המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית הקיימת. מדוע התיישנותה של סמכות הנציב לפתוח שומה כאשר מדובר על השגה על שומה "רגילה" על פי סעיף 145(א)(1) צריכה להיות שונה מהשגה על שומה על פי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח? בשני המקרים מדובר בהשגות על שומה ואין כל תכלית לשוני המוצע. כאשר רצה המחוקק לסייג את תחולת סעיף 147 לשומות עצמיות הוא עשה זאת במסגרת תיקון 114 לפקודת מס הכנסה. שם נקבע במפורש בסעיף 147(3) כי:

"מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221".

לאמור, כל עוד לא הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, או שהוטל עליו כופר כסף לא ניתן לפתוח שומה עצמית על פי סעיף 145(א)(1).

35. ואכן, כשם שתיקן המחוקק את החוק וסייג בסעיף 147(3) את האפשרות לפתוח שומה עצמית, יוכל הוא לעשות כן גם בסוגיה המובאת בפנינו, אם יבחר לאמץ את גישתם של המשיבים ולעגנה בחקיקה.

אופן שימוש בסמכות על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה

36. סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מסמיך את הנציב לעיין מחדש, ביוזמתו או לפי דרישת הנישום, בשומות שנערכו לנישום ולהורות על פתיחתן. הסמכות שהוענקה לנציב מכוח סעיף 147 היא סמכות רחבה עד מאד. הסעיף לא כולל כל סייג מהותי להפעלת סמכות הנציב, פרט לסייג של התיישנות, ולסייג הקבוע בסעיף 147(3) אשר

לא מאפשר לנציב להתערב בשומה עצמית אלא אם הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, או שילם כופר.

37. אומנם מדובר בסמכות רחבה ביותר של פקיד השומה, אך אין לומר כי מדובר בסמכות בלתי מוגבלת. בעבר התפרשה אומנם סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 בצורה רחבה (ראו ע"א 264/64 בן ציון ומירון נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד יט(1) 245, 248 (1965)) ונקבע כי די בכך שהנציב חולק על פקיד השומה מבחינה עובדתית או משפטית כדי שיפעיל את סמכותו הביקורתית. אולם מגמה זו השתנתה בפסיקת בתי המשפט אשר ראו לנכון לקבוע תנאים לצמצום סמכותו של הנציב (ראו דברי השופט ח' כהן (כתוארו אז) בע"א 669/69 מטעני רסקו בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד כא(1) 142, 145 (1967)); וכן עמ"ה (מחוזי ת"א) 167/97 ארגוב נ' פקיד שומה ת"א 3 (לא פורסם, 22.10.2000)).

בדומה, בע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מה(3), 365 (1991) (להלן: פרשת יעקובוביץ) דן בית המשפט בעניין סמכות המנהל לתקן שומות לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, רכישה), התשכ"ג-1963, וקבע כי:

"הסמכות לשנות החלטה מינהלית צריכה להיות מופעלת מתוך מתן תשומת לב לזכותו של הפרט לשמור על זכויות שהתגבשו בידי עקב ההחלטה, ותוך התחשבות בהסתמכותו עליהן. אכן, סמכות השינוי לחוד והפעלת שיקול הדעת במסגרת הסמכות לחוד" (עמ' 371 לפסה"ד).

וסבור אני כי הדברים יפים אף לענייננו.

38. גם בהנחיות הפנימיות של פקיד השומה נקבע כי הסמכות לפתוח את השומה על פי סעיף 147 לא תיעשה כדבר שבשגרה וכי הדבר יעשה רק במקרים חריגים:

"יודגש כי ככלל, ייעשה שימוש בסעיף 147 אך ורק במקרים חריגים ולאחר שיקול דעת מעמיק וממצה של הסוגיה על כל היבטיה, הן היבטים הנוגעים לתיק הספציפי לגביו נבחנת שאלת פתיחת השומה והן היבטים כלליים הנוגעים לכללי המינהל התקין ולשיקולי המדיניות הציבורית הראויה. כך למשל, אין לנקוט בהליך פתיחת השומה מקום שהליך זה לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים, וכך

יש להימנע מנקיטת ההליך אם השומה שאת פתיחתה מבקשים, הינה שומה בהסכם (אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר). כמו כן, אין לנקוט הליך של פתיחת שומה מקום בו לאחר הוצאת השומה נקבעה בפסיקה או בהנחיות האגף עמדה שונה מזו שננקטה באותה שומה, אולם אותה עמדה נדונה לגופה במסגרת הליכי השומה וניתנה החלטה פוזיטיבית בקשר אליה". (קובץ הפרשנות לפקודת מס-הכנסה (החבק), הוצאת רונן עמ' ט-19.4).

אומנם מלאכת הפרשנות היא מלאכה שמוטלת על בית המשפט, אך בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות (ראו רע"א 3527/96 אקסבלרד נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5), 385, 407-408 (1998)).

39. לאור כל זאת סבור אני כי את סמכות הנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות. מרגע ששומה הפכה לסופית לנישום קיים אינטרס להסתמך על השומה, ופתיחת שומה זאת על ידי הנציב תיעשה רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. את האיזון יש לבצע על רקע כלל הנסיבות, ובהן אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה, הנזק שנגרם לנישום או שעלול להיגרם לו כתוצאה מפתיחת השומה, מהותו של האינטרס הציבורי שאנו מבקשים לקדם, וכמובן נסיבות פתיחת השומה המבוקשת. במהותו איזון זה הינו אותו איזון שנקבע בעבר על ידי בית המשפט בנוגע לשינוי החלטה מינהלית (ראו פרשת יעקובוביץ; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 554 (2005)). משמעותו של איזון זה בעניינו היא שלצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147 נדרש כי יתקיימו נסיבות מיוחדות וחריגות המצדיקות את פתיחת השומה בשלב מאוחר זה.

מן הכלל אל הפרט – חברת המצודה

40. נבחן כעת האם השימוש בסמכות בעניינה של חברת המצודה נעשה כדין ועל פי האיזון שהתווה לעיל. בדו"ח לשנת 1994 שהגישה חברת המצודה עולה כי היא רשמה את כל ההכנסות שקיבלה ממוזיאון ישראל, כאשר המחלוקת בין חברת המצודה ובין פקיד השומה היא על אופן סיווג ההכנסה. גם לפי גרסת פקיד השומה בדו"ח ההתאמה למס הכנסה סווג סכום של 549,000 ש"ח כפטור, ואף נרשמה הערה כי הסכום סווג כפטור על סמך הצהרת שמחה, משכך לא ניתן לומר כי המשיבים הסתירו את אופן סיווג ההכנסה. לרשות פקיד השומה עמדו מעל 3 שנים בכדי לברר את הסוגיה, ולחייב את חברת המצודה בכל סכום ההכנסה כהכנסה חייבת אולם הוא לא

עשה כן. פקיד השומה לא נקט כל פעולה החולקת על השומה העצמית של חברת המצודה שמהווה השגה על השומה בהיעדר דו"ח, עד למועד סיום התיישנות השומה, וזאת על אף העובדה שכל הנתונים היו גלויים בפניו. כאמור סעיף 147 לא נועד לפתוח שומה כאשר הפתיחה נובעת אך ורק ממחדלו של פקיד השומה מטיפול בשומת הנישום, וכאשר לא התקיימו כל נסיבות מיוחדות אחרות הרובצות לפתחו של הנישום, ואשר יצדיקו את פתיחת השומה. משכך לא היה מקום להפעלת סמכות הנציב ולהוצאת הצווים על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה.

שומת שמחה

41. באשר לטענת פקיד השומה לפיה שומת שמחה עדיין נתונה לביקורתו של פקיד השומה, היות ובעניינו טרם חלה ההתיישנות, הרי שדינה להידחות. לאחר שנקבע כי הנציב היה מנוע מלהפעיל את סמכותו על פי סעיף 147 הרי ששומתה של חברת המצודה הפכה לסופית, ופקיד השומה מנוע מלעקוף סופיות זו, על ידי שומתו של שמחה. פקיד השומה רשאי היה לשום את שמחה על הכנסתו אך הוא אינו רשאי להתערב באמצעות שומה זו ולסווג את חלק הפיצויים שהתקבלו ממוזיאון ישראל ואשר סווגו כפטורים אצל חברת המצודה כחייבים אצל שמחה. סעיף 64א לפקודת מס הכנסה קובע כי הכנסתה החייבת של חברה משפחתית מיוחסת לנישום. במקרה זה סווגו כהכנסה חייבת רק 10% מסכום הפיצויים, ולכן רק הם מיוחסים למשיב, ואילו ביחס לשאר ה-90% הרי שמרגע שהם סווגו כפטורים אצל חברת המצודה כחברה משפחתית, ושומתה הפכה להיות סופית אין למערער כל אפשרות לשום אותם אצל שמחה כיחיד.

מן הכלל אל הפרט – מרום

42. גם בעניין מרום, מעלה מרום טענה כי לנציב אין סמכות לפתוח שומה עצמית על פי סעיף 147, לטענתו אין לנציב סמכות להפעיל את סמכותו על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה גם כאשר הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, כאשר דובר בשומות עצמיות של הנישום, וכי סמכות הנציב מוגבלת לביקורת בהתייחס לגופן של שומות מס הכנסה אותן מוציא פקיד השומה.

43. טענה זו היא טענה העולה לראשונה במסגרת הערעור לבית משפט זה. הכלל הנקוט בשאלה של העלאת טענה לראשונה במסגרת הערעור הינו כי בית משפט לערעורים רשאי להתיר העלאת טענה משפטית העולה מן התשתית העובדתית שנקבעה

בערכאה הראשונה (ראו: יואל זוסמן, סדרי הדין האזרחי 816 (מהדורה שביעית, 1995); ע"א 776/86 עודה נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מד (4) 652, 658 (1990)).

השאלה של סמכות פקיד השומה להשתמש בסמכותו על פי סעיף 147 הינה טענה משפטית באופייה. לשם ברורה וביאורה אין כל צורך בקביעת ממצאים עובדתיים. אי לכך יהיה זה נכון להתיר את השמעתה של טענה זו ולא לנעול את הדלת בפניה. לאור זאת אין אני רואה מניעה לכך, שנדון עתה בטענה לגופה.

44. לגופו של עניין, לא מצאתי כי לטענה זו יש על מה להתבסס. לשון סעיף 147(3) לפקודת מס הכנסה ברורה ומדברת בעד עצמה, ומאפשרת לנציב במקרה בו פקיד השומה לא הפעיל את סמכותו על פי סעיף 145(א)(2), לפתוח שומות במקרה בו הורשע הנישום בעבירות הפליליות המנויות בו. לשון זו אף מתיישבת עם תכלית חקיקתו, שכן במקרה בו הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, הרי שניתן לומר כי התקיימו נסיבות מיוחדות וחריגות הרובצות לפתחו של הנישום ואשר מצדיקות את פתיחת השומה.

גם המצב החוקי ששרר לפני תיקון 114, אפשר לנציב לפתוח שומה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. סעיף 147 כנוסחו לפני תיקון 114 כלל לא הגביל את הנציב באפשרות לפתוח שומות עצמיות, קל וחומר במקרה בו הורשע הנישום בעבירות פליליות על פי פקודת מס הכנסה, משכך אין לטענתו של מרום על מה להתבסס, ודינה להידחות.

הוצאת שומה שנייה על פי סעיף 147

45. טענה נוספת שמעלה מרום נוגעת להפעלתו הכפולה של סעיף 147. לטענתו לא הייתה לנציב סמכות להוציא את השומה השנייה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לאור העובדה שלא היה כל שינוי בצווים, ולא התגלו כל עובדות חדשות.

דינה של הטענה להידחות. אין בסעיף 147 כל זכר להגבלת סמכותו של הנציב לתקן את השומה לתיקון אחד (ראו ע"א 254/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אהרון (לא פורסם, 13.12.1979) הדן בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה התשכ"ג-1963, אך יפה לענייננו). אומנם יש לנסות ולהימנע מפעולה של פתיחה חוזרת של שומה על פי סעיף 147, אולם אין בחוק סייג על הפעלה חוזרת של סמכות

הנציב, ויש לבחון את הפתיחה על פי הקריטריונים המונחים ביסוד סמכות הנציב לפי סעיף 147.

השומה הראשונה שהוצאה למרום, הוצאה בחוסר סמכות, היות ולמפקחת שחתמה על השומה לא הואצלה הסמכות הנדרשת, משכך הוציא הנציב שומה שנייה. השימוש בסמכות והוצאת השומה השנייה במקרה זה נעשו כדין. מרום הורשע בביצוע עבירות פליליות חמורות לפי פקודת מס הכנסה, הכוללות קבלת והוצאת חשבוניות פיקטיביות. אין ספק שמקרה זה נמנה עם המקרים בהם התקיימו נסיבות חריגות ומיוחדות המצדיקות את פתיחת השומה, נסיבות הנובעות מהתנהגותו של הנישום ורובצות לפתחו.

ייחוס הכספים למרום

46. טענה נוספת שמעלה מרום היא כי ההנחה עליה התבסס פקיד השומה, כי ההכנסות שהושמטו על ידי החברות הגיעו אליו, אינה נכונה, לא הוכחה, ולא היה מקום להגדיל את הכנסתו האישית.

אין בידי לקבל טענה זו. בית משפט השלום בתל-אביב-יפו קבע בפסק דינו בהליך הפלילי שהתנהל נגד מרום והחברות, כי מחקירתו הראשונה אצל רשויות מס ומהודעתו שם, עולה כי מרום עשה את המעשים המיוחסים לו בכדי להקטין את חובו לאדם בשם עיני (עמ' 16 לגזר הדין, פסקה ה'). קביעה זו מבססת את טענת פקיד השומה כי כתוצאה מהעבירות שבוצעו הגיעו כספים לכיסו של מרום. גם בגזר הדין (עמ' 536 לגזר הדין, פסקה 2) קובע בית המשפט כי כתוצאה מן המעשים המיוחסים למרום, הגיעו לכיסו ולכיסו אחרים כספים.

לאור קביעות אלו ובנסיבות המקרה, עובר הנטל לכתפי מרום להראות כי הכספים שנתקבלו כתוצאה מן העבירות בהן הורשע לא הגיעו לכיסו, וכי השומה שנערכה לו אינה מופרזת, נטל שמרום לא עמד בו. מרום לא הביא כל ראיה אוביקטיבית לטענתו כי הכספים לא הגיעו לכיסו, ולא הצליח להראות היכן מצויים כספים אלו. משכך לא ניתן לקבל את טענתו כי הכספים לא הגיעו לכיסו, וכי השומה שהוציא הנציב אינה מבוססת.

סוף דבר

47. מן הטעמים שבוארו לעיל הייתי מציע לדחות את הערעור בע"א 4998/06 ולקבוע כי לא קמו התנאים להפעלת סמכות הנציב על פי סעיף 147. כמו כן הייתי

מציע לחברי לדחות את הערעור בע"א 976/06 ולקבוע כי הנציב הפעיל את סמכותו כדין.

48. פקיד השומה ישא בשכר טרחת עורך דינם של המשיבים בע"א 4998/06, בסך 30,000 ש"ח. מרום ישא בשכר טרחת עורכי דינו של פקיד השומה בע"א 976/06 בסך 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים לפסק דינו של חברי השופט ס' ג'ובראן.

עם זאת, ברצוני להתייחס לקביעתו של חברי, כפי שהיא באה לכלל ביטוי בסעיף 38 לפסק דינו, לפיה הגם שמלאכת הפרשנות היא מלאכה שמוטלת על בית המשפט, "בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות".

השופט ג'ובראן מבסס קביעתו זו על פסק הדין ברע"א 3527/96 אקטלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 407-408 (2005) בו נפסק:

"אכן מלאכת הפרשנות היא בידי בית-המשפט ובידיו בלבד, אך בנסיבות מסוימות ייתן בית-המשפט משקל לפרשנות הנקוטה בידי המנהל".
(שם, בעמ' 407).

ובהמשך:

"בענייננו, אין בפרשנותו של המשיב (מנהל מס רכוש – אזור חדרה – י.ד.) כדי להטות את הכף או להוות שיקול מכריע, אך יש בה כדי לתרום למסקנה כי יוזמת החקיקה לתיקון 25 נועדה להבהיר ולתת ביטוי לפרשנותו של המשיב שנהגה כבר לפני התיקון ושימשה נושא להתדיינויות משפטיות ממושכות שלא הגיעו להכרעה בבית-משפט זה".
(שם, בעמ' 408).

כבוד השופטת ד' ביניש (כתוארה אז) ביססה אמירות אלה על דעות דומות אותן הביעו הפרופסורים א' ברק ו-י' זמיר בספריהם (ראו: אהרון ברק פרשנות במשפט

כרך שני - פרשנות החקיקה (1993), בעמ' 791 ובעמ' 797-798; יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א (1996) בעמ' 148-145 ובעמ' 152) וכן על פסק דינו של כבוד השופט ברנזון בבג"ץ 333/68 מפעלי מושבי הדרום חברה לפיתוח בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד כג(1) 508, 512 (1969), המתייחס למשקל שאותו יש ליתן להוראות המקצועיות שקבע מנהל מס שבח מקרקעין.

בבוא בית המשפט לפרש את תכליתה של הוראת מס, עליו להסתמך בראש ובראשונה על לשון החוק. בצד לשון החוק ניתן כמובן ללמוד על תכלית החקיקה גם מן ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של דבר החקיקה (לרבות: הצעות של ועדות מקצועיות שקדמו לחקיקה; הצעת החוק והליכי החקיקה בכנסת). באותם מקרים שבהם נותרה לשון החוק סתומה, שכן לא עלה בידי בית המשפט לחשוף ממנה או מן ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של הוראת המס את תכליתה, מוסמך הפרשן לפנות אל עקרונות היסוד של השיטה ולהיעזר בהם. על עקרונות אלה ניתן למנות את החזקות שלהלן: החזקה לפיה דבר החקיקה נחקק בהגיון ובסבירות ובמטרה להשיג תוצאות צודקות; החזקה לפיה תכלית החוק היא למנוע את עקיפתו ואת ההשתמטות מנטל המס; והחזקה לפיה תכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית בחקיקה המיסויית. [ראו: אהרון ברק "פרשות דיני המסים" משפטים כח 425, 434-436 (תשנ"ז) (להלן: ברק); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 18-20 (2005)].

חשובה לא פחות בעיני היא החזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה. דהיינו, כאשר לאחר מיצוי הניתוח הפרשני של הוראת המס לא ניתן להגיע לכלל הכרעה וזו נשארת סתומה, כי אז יש לפרשה לטובת הנישום [ראו: ברק, עמ' 437; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (לא פורסם, 14.5.2006) פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל; ולאחרונה דעת הרוב בע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ (לא פורסם, 11.8.2008) פסקה 13 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין ועמדתו של הח"מ].

כשלעצמי אני סבור כי בבוא בית המשפט לפרש הוראת מס אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("חבק") או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המסים מתוך כוונה ללמוד מהי תפישתה הפרשנית של רשות המסים בהתייחס להוראת המס שיצאה תחת ידו של המחוקק.

”הפרשן (בית המשפט – י.ד.) אינו מחפש בהיסטוריה החקיקתית התבטאויות באשר לבעיה המשפטית העומדת לפניו. הפרשן אינו מתעניין בתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ומחוקקיו, אלא במגמות אשר החוק נועד להגשימן ברמות ההפשטה השונות” (ברק, עמ’ 434). קל וחומר שאל לו לפרשן להתעניין בתפישה הפרשנית של מי שהוטל עליו לבצע את החוק בכבואו לקבוע מהי תכליתה של הוראת המס. קביעתו זו של הפרשן צריך שתושגת, כאמור, על לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק ועקרונות היסוד של השיטה.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א’ ריבלין:

אני מצטרף בהסכמה לפסק-דינו של חברי השופט ס’ ג’ובראן. את סמכות הנציב לפתוח שומה על-פי סעיף 147 לפקודה יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות – כפי שקבע חברי, השופט ג’ובראן.

חברי השופט י’ דנציגר משיג על אמרתו של חברי השופט ס’ ג’ובראן, כי ”בית-המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות”. הוא סבור כי בבוא בית-המשפט לפרש הוראת מס, אל לו לפנות לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה. הוא אף מוסיף, באמצעו את דברי הנשיא ברק, כי ”הפרשן (בית המשפט) אינו מחפש בהיסטוריה החקיקתית התבטאויות באשר לבעיה המשפטית העומדת לפניו”, וכי ”הפרשן אינו מתעניין בתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ומחוקקיו, אלא במגמות אשר החוק נועד להגשימן ברמות ההפשטה השונות”.

לכך אינני מסכים. יש, לדעתי, חשיבות רבה לתפישה הפרשנית של יוזמי החוק ולכוונתם של מחוקקיו. למצער, יש בתפישתם ובכוונתם כדי לשמש כלי חשוב ומועיל (אם כי לא מכריע) בפרשנות החוק.

אשר להפניה לפרשנות הנקוטה בידי הרשות – גם כזו עשויה, במקרים מתאימים, להיות לתועלת – וגם חברי, השופט ג’ובראן סייג פנייה זו לקיומן של נסיבות מתאימות.

לפיכך, הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ח' בחשון התשס"ט (6.11.2008).

שופט

שופט

המשנה-לנשיאה