



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1230/08

לפני: כבוד המשנה לנשיא (בדימי) א' ריבלין  
כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט נ' הנדל

המערערת: תדיראן מוצרי צריכה בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) מתאריך 24.12.07 בתיק בש"א 17861/07, עמ"ה 1141/05

בשם המערערת: עו"ד יעקב שרביט, עו"ד עפר גרנות

בשם המשיב: עו"ד יהודה לייבלין

### פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו מתאריך 24.12.2007 (כב' השופט מ' אלטוביה), בגדרו בוטלו הסכם השומה שנכרת בין הצדדים, וכן שני צווים שהוצאו למערערת, בהתאם לסעיף 147(ב) לפקודת מס ההכנסה, התשכ"א – 1961 (להלן: הפקודה). כמו כן, הוטל על המשיב לקבוע מחדש את שומת המס של המערערת לשנים 1997-2000.

אביא תחילה את תמצית העובדות הנוגעות לענייננו.

2. המערערת הינה חברה בע"מ העוסקת, בין השאר, בשיווקם ומכירתם של מקררים ומזגנים. המשיב ערך למערערת ביקורת מס לשנים 1997-2000 (להלן: השנים הרלבנטיות), במסגרת בדיקות מדגם שנערכות אצלו. בעקבות הביקורת, הוצאה למערערת שומת מס, בהתאם לסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. המערערת הגישה השגות על שומת המס שנקבעה לה (אלה נבחנו על ידי מפקח מס אחר בהתאם לסעיף 150א לפקודה). לאחר משא ומתן בנושא, הושגו בין הצדדים הסכמות, אשר באו לידי ביטוי בהסכם שומה, אשר נחתם בתאריך 20.4.2004 (להלן: הסכם השומה, או: ההסכם).

3. בתחילת שנת 2005, התגלו למשיב עובדות חדשות בנוגע לפעילותה של המערערת בשנים הרלבנטיות, הנוגעות בעיקרן לחברה "נכדה" של המערערת, ששמה היה בעבר "תדיראן סחר בע"מ", וכיום – "אי.סי דיירקט בע"מ" (להלן: תדיראן סחר). תמצית העובדות בהקשר זה היא זו: עד לשנת 1998, עסקה תדיראן סחר במכירת מוצרי חשמל לקהל הרחב, באמצעות חנות שהפעילה ואילו המערערת היתה זו ששיווקה לה (ולאחרים). בשנת 1999, במסגרת רה-ארגון שעברה המערערת, כל עסקי שיווק המקררים של המערערת הועברו, באופן בלעדי, לתדיראן סחר, כך שמשנה זו ואילך המערערת מכרה את המקררים מתוצרתה לתדיראן סחר, והאחרונה מכרה אותם לקמעונאים. בעקבות השינוי שנזכר לעיל, מרבית הרווח ממכירת המקררים בשנים אלו נרשם בספרים של תדיראן סחר, ולא באלו של המערערת. עוד יש לציין כי בשנים 1999-2000, הכנסתה החייבת של תדיראן סחר היתה בגבולות הפסדיה הצבורים (אלה נוצרו בעקבות פעילותה הקודמת), כך שהיא לא הגיעה אל סף המס המינימלי.

משלמד המשיב על טיב קשריה של המערערת עם תדיראן סחר, נבדקו ספריה של המערערת מחדש, ונלמד כי בדו"חות הכספיים של המערערת לשנים 1999-2000, אין תיאור ממצה של מערכת היחסים שבין החברות האמורות, ומצויין למעשה רק כי חברה מסוימת (תדיראן סחר, שלא נזכרה בשמה), קיבלה זכויות הפצה בלעדיות של המקררים מתוצרת המערערת, ללא כל תמורה. במהלך הבדיקה הושוו גם חשבוניות המכירה של המקררים מהשנים 1998 (לפני מהלך הרה-ארגון) ו-1999-2000 (לאחר הרה-ארגון). השוואה זו העלתה, כי התמורה שקיבלה המערערת בגין המקררים פחתה משמעותית בשנים 1999-2000 (בשיעורים שבין 25%-35%), לאחר שהמערערת הפסיקה למכור את המקררים ישירות לצדדים שלישיים. יש לציין כי אין בפנינו טענה שהמערערת הסתירה בצורה מודעת את העובדות שנזכרו לעיל, אלא שהדרך שבה

הוצגו הדו"חות למשיב – לא איפשרה לו ללמוד על משמעותם, טרם החתימה על ההסכם.

4. ממצאים אלו הועברו לעיונה של מי ששימשה באותה התקופה כיועצת המשפטית של נציבות מס הכנסה וסגנית נציב המס, עו"ד שולה בנדל (להלן: סגנית הנציב). סגנית הנציב מצאה כי יש מקום לכאורה "לפתוח" את השומות שבהסכם, בהתאם לסעיף 147 לפקודה (לעניין סמכותה של סגנית הנציב להפעלת סעיף 147, ראו הגדרת "מנהל" בסעיף 1 לפקודה: "המנהל שנתמנה לפי סעיף 229, לרבות סגן המנהל" וסגנית הנציב היא בבחינת סגן המנהל). לשם כך, הסמיכה סגנית הנציב, בתאריך 20.3.2005 את המשיב וארבעה מעובדי משרדו של המשיב, לקיים דיונים, וליתן כל צו שייראה להם בקשר עם כך. כן נמסרה הודעה על ההתרחשויות למערערת.

מפאת חשיבותם לענייננו, אביא כעת את תתי-הסעיפים הרלבנטיים מתוך סעיף

147 האמור:

"147. (א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;

[...]

(ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידיו, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.

(ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו".

"פתיחת השומות" נועדה במקרה שלפנינו לבחון את הנושא המצומצם של מערכת היחסים של המערערת עם תדיראן סחר, הואיל ונושא זה לא נידון בהסכם. המשיב ערך איפוא ביקורת מחודשת בעניין זה, לאחר שקיים מספר דיונים עם המערערת, בהם נדונו טענותיה לעניין הגדלת הכנסתה החייבת. לבסוף, הוצאו שני צווים, אשר מגדילים את הכנסתה החייבת של המערערת בסך של 7,413,662 ש"ח, לשנת 1999 (לסך כולל של 29,868,759 ש"ח הכנסה חייבת בשנה זו), ובסך של

11,046,054 ש"ח, לשנת 2000 (לסך כולל של 31,057,344 ש"ח הכנסה חייבת לאותה שנה) (להלן, ביחד: הצווים).

על הוצאת הצווים – ערערה המערערת לבית המשפט הנכבד קמא.

ההליך בבית המשפט המחוזי ופסק הדין שם

5. המערערת הציגה ארבע טענות מרכזיות כנגד הוצאתם של הצווים:

(א) בהוצאת הצווים נפלו, לשיטת המערערת, פגמים מהותיים: לא ניתנה למערערת זכות טיעון בנוגע לעצם פתיחת השומות (בניגוד להגדלת ההכנסה החייבת, לאחר שהשומות נפתחו), ובנוסף טיעוניה של המערערת לא נשמעו בפני הסגנית לנציב, שהיא המוסמכת לפתוח את השומות, אלא בפני המשיב בלבד.

(ב) הוצאת הצווים היתה מכוח סעיף 86 לפקודה (הדן, בין השאר, בעסקאות "מלאכותיות"), בעוד שמכתבה של הסגנית לנציב הסמיך את המשיב להוציא צווים מכוח סעיף 85 לפקודה (שעניינו קביעת שווי נכסים שנמכרו) בלבד. לפיכך, דין הצווים להתבטל.

(ג) לא היה מקום להשתמש בסמכות לפי סעיף 147, שעה שהיה בתוקף הסכם השומה. הפנייה לסעיף 147 נעשתה רק במקרים קיצוניים ויוצאי דופן, שלא כמו במקרה זה. לכן, יש ליתן פה משקל מוגבר לאינטרס ההסתמכות של המערערת.

(ד) לא היתה למשיב סמכות להוציא צווים "נקודתיים", אשר יתייחסו רק לשאלת יחסיה של המערערת עם תדיראן סחר; יש לבחון את ההסכם כמשקף הסכמה במכלול נושאי המס שעמדו לדיון. במידה שהמשיב היה מבקש, בעת עריכת ההסכם, להתייחס גם לנושא מערכת היחסים של המערערת עם תדיראן סחר, הרי שהמערערת היתה מביעה התנגדות לכך, וייתכן שהייתה מסרבת לחתום על ההסכם. לכן, לא ניתן להשאיר את ההסכם על כנו ולהוסיף עליו את הצווים.

6. המשיב סבר כי לא נפלו פגמים בהוצאת הצווים, וכי לא היתה מניעה מלהפעיל את סעיף 147 לפקודה במקרה זה בכלל, ואף לא בדרך שבה הוא יושם כאן בפרט.

7. בית המשפט המחוזי דחה בפסק דינו, מושא הערעור, את שלושת טיעוניה הראשונים של המערערת, וקיבל, בצורה חלקית, את טענתה הרביעית, בנוגע להוצאה ה"נקודתית" של הצווים. כך נקבע כי זכות הטיעון שניתנה למערערת היתה תקינה וכי לשונו של המכתב המסמיך את המשיב לערוך את הבדיקה, מאפשרת גם הסתמכות על סעיף 86 לפקודה. כן נקבע כי לא נפל פגם בהפעלת סעיף 147 במקרה זה, למרות קיומו של ההסכם. לבסוף, נבחנה טענתה של המערערת לעניין הצווים ה"נקודתיים" משתי נקודות מבט: בכל הקשור לרובד המינהלי, היה זה בסמכותו של המשיב להוציא צווים שיתייחסו רק לשאלת מערכת היחסים שבין המערערת ותדיראן. עם זאת, מבחינה חוזית, לשיטת בית המשפט המחוזי הנכבד – לא ניתן עוד להלום כי הסכם השומה (שעליו חלים דיני החוזים, בשינויים המחוייבים) שיקף "מפגש רצונות", שכן העובדות לאשורן לא היו ברורות באותו שלב למשיב (ומאידך אין ודאות שהמערערת היתה מסכימה להסדר אחר). בית המשפט הנכבד ביקש לתקן איפוא את הפגם האמור, מבלי להביא למצב שבו הצווים יבוטלו ולא יבואו אחרים תחתם, שכן מצב שכזה יתעלם בפועל מהצורך להתייחס למערכת היחסים בין המערערת לבין תדיראן סחר, שבגינה הוצאו הצווים מלכתחילה. לכן בית המשפט קמא השתמש בסמכותו המעוגנת בתקנה 11 לתקנות בית המשפט (ערעורים בעיני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: התקנות), הקובעת כי בית המשפט רשאי, בשלב פסק הדין, "להחזיר את הדיון למשיב לשם קביעת שומה חדשה". בהתאם לאמור לעיל, הצדדים הוחזרו למצב בו היו, ערב כריתת הסכם השומה. המשיב נדרש לקבוע בצווים את שומות המס החדשות, תוך שתינתן למערערת האפשרות לטעון מלוא טענותיה במכלול, בהעדר הסכם השומה והצווים. להשלמת התמונה אציין, כי בעקבות מתן פסק הדין, המשיב החזיר למערערת את הסכומים ששולמו לו בהתאם להסכם השומה.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

8. המערערת העלתה מספר רב של טענות, מביניהן מצאתי לנכון להתייחס לשלוש שהן רלבנטיות לצורך הכרעה בערעור:

(א) הפרשנות שבית המשפט הנכבד נתן לסעיף 147 לפקודה, בכל הקשור לזכות הטיעון והסמכת המשיב לדון בעניינה של המערערת – הופכת את הסעיף הנ"ל לכלי בידי פקיד השומה לחזור בו מהחלטותיו, בניגוד לתכליתו של הסעיף, שכן זה נועד, במקור, לשמש ככלי ביקורת על פקיד השומה.

(ב) השימוש בסעיף 147 צריך להיות במשורה, ובמקרי קיצון בלבד. במקרה זה, היה קיים בין הצדדים הסכם שומה בתוקף, ובנוסף, המערערת לא הסתירה את דבר קיומה של מערכת היחסים בינה ובין תדיראן סחר. לכן, הפעלת סעיף 147 במקרה זה איננה ראויה.

(ג) פסק דינו של בית המשפט הנכבד קמא קובע הליך להוצאת צווים בנוגע לשנות מס, אשר התיישנו זה מכבר, זאת בניגוד להוראותיו של סעיף 147(א)(1) רישא.

9. בתשובה לטענות המערערת המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט הנכבד קמא ומבקש להשאירו על כנו.

דיון והכרעה

10. לאחר שמיעת טענות הצדדים, ועיון בחומר הרב שהוגש לנו על ידם, ולאחר שניסיונות שעשינו להביא את הצדדים לידי הסדר פשרה מוסכם לא הסתייעו – הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות, בכפוף לאמור בפיסקה 19 שלהלן, וכך אציע לחברי שניצעה. עתה אביא את הטעמים שהובילוני למסקנה זו, ובתוך כך, אתיחס לטענותיה של המערערת, לפי סדרן.

11. זכות טיעון לעניין פתיחת השומות: לא אוכל לקבל את עמדתה של המערערת, לפיה חובה היה לתת לה זכות טיעון טרם ההוראה הראשונית בדבר פתיחת השומות. הלכה ידועה שנפסקה עוד בעבר קובעת כי זכות הטיעון ניתנת לאזרח, מקום בו עלול להפגע אינטרס מוגן שלו, או איזו מזכויותיו. ראו, אחד הטעמים לכך ניתנו בדבריו של השופט מ' זילברג שאמר לעניין זה כך:

"לשם טיפוחה של הרגשת קירבה זו [בין האזרח לשלטון – הח"מ], חייבת המדינה הדמוקרטית לשקוד על כך, שלא תהא כל מחיצה חיצונית, ביורוקרטית, חוצצת בין השולט והנשלט. למען יידע האזרח וירגיש, כי אם נצטווה להביא קרבן משלו, הרי נעשה הדבר לא מתוך 'עמדה של כוח', אלא לאחר שיקול זהיר של ה'זה-כנגד-זה' אשר בענייני הכלל והפרט. זו היא על רגל אחת כל תורת הממשל הדימוקרטי כולה - ואידך זיל גמור".  
(ראו: בג"ץ 3/58 ברגר נ' שר הפנים, פ"ד יב(2) 1493, 1511 (1958); ראו גם: בג"ץ 2911/94 באקי נ' מנכ"ל

משרד הפנים, פ"ד מח(5) 291 (1994); דפנה ברק-ארו  
משפט מנהלי כרך א' 498 (2010).

גם במסגרת הליכי מיסוי, מעוגנת זכות הטיעון בצורה דומה (ראו: ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (לא פורסם, 9.8.2009) (להלן: פרשת שחאדה), בפסקה 14 לחוות דעתה של השופטת ע' ארבל). לגבי התחולה הכללית של המשפט המנהלי על רשויות המס, עיינו: פסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה מס' 5 נ' שבטון (טרם פורסם, 18.8.2011).

12. ועתה מן הכלל אל הפרט: ההחלטה הראשונית לשקול "פתיחה" של השומות, אין בה, כשלעצמה, כדי לפגוע באינטרסים של המערערת במידה כזו שתקום מיידית חובת מתן זכות טיעון. מדובר בשלב מקדמי, שבו הגוף המוסמך מתחיל לבחון ביוזמתו, או לבקשת נישום, האם אכן קיים טעם המצדיק שינוי השומה. לכן, ממילא אין בהחלטה האמורה כשלעצמה – לבחון את התשתית העובדתית הרלבנטית – כדי להוות, לעניין מתן זכות הטיעון, החלטה "הפוגעת" במערערת באופן בלתי הדייר.

יתר על כן – סעיף 147(ג), שנוסחו הובא בפסקה 4 שלעיל, קובע כי לא יינתן צו המגדיל את השומה, אלא אם ניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו. מכאן ניתן ללמוד, על דרך הפרט (כלומר – בכל הקשור להליכים לפי סעיף 147), כי מתן זכות הטיעון נדרש פה רק מקום בו עלול להשתנות בפועל מצבו של הנישום לרעה כך ששומתו תוגדל.

שלב ההוראה בדבר פתיחה אפשרית של השומות אכן קדם כאן למתן הצווים המגדילים, ואולם לאחריו התקיים דיון לגופו של עניין, שכלל מספר ישיבות, שבהן השתתפה המערערת וניתנה לה אפשרות להעלות את כל טענותיה. לכן לא היתה חובה ליתן למערערת זכות טיעון כבר לעניין האפשרות של פתיחת השומות (ודוק: כמובן שניתן ליתן זכות טיעון גם בשלב זה, אך הדבר אינו מתחייב ממבנהו ותוכנו של סעיף 147 לפקודה).

13. הסמכת המשיב על ידי הסגנית לנציב: אין לקבל את טענתה של המערערת, לפיה היתה חובה להסמיך בנסיבות פקיד שומה אחר מזה שדן בהסכם השומה מלכתחילה. אכן, לעתים משמש סעיף 147 אמצעי ביקורת על פעולותיו של פקיד השומה (ראו: פרשת שחאדה, בפסקה 4 לחוות דעתי שם; אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו' 326 (2005) (להלן: רפאל)). בפרשת שחאדה נזדמן לי להביע את דעתי, כי בנסיבות המקרה ההוא, היה טעם לפגם בהסמכת אותו פקיד השומה שערך את השומה, להפעלת סעיף 147

בענייננו של הנישום (ראו: שם, שם). ברם, התשתית העובדתית של המקרה שלפנינו שונה מזו שהייתה את הבסיס להכרעה בפרשת שחאדה, כך שאותה המסקנה שהוצעה על ידי שם איננה מתבקשת כאן: שם היה מדובר במקרה בו פקיד השומה החליט לקיים בצו (לפי סעיף 147 לפקודה) את השומות שהוצאו על ידו לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה, למרות השגותיו של הנישום עליו. במקרה שבו יש מחלוקת בין פקיד השומה לנישום, אכן הפעלת סעיף 147 באמצעותו של אותו פקיד שומה מעוררת קושי, ככל שהיא חותרת תחת האפשרות לבקר את פעולותיו של פקיד השומה. עם זאת – אין זה המקרה שלפנינו: כאן, הבסיס שעליו ניתנו הצווים מכוח סעיף 147 לפקודה – הסכם השומה – היה, כשמו כן הוא, מוסכם על הצדדים, ועתה רק על התוספת שבצווים התעוררה מחלוקת. במקרה שכזה, אינני רואה שהיתה מניעה עקרונית מלהחזיר את הדיון למשיב על מנת שהוא זה שיקבע מחדש את השומה, מה גם שההסכמה המקורית נערכה עמו, ואי-הגילוי המלא (או אי ההבנה) גרעו משיקול דעתו. אכן, ביקורת על פקיד השומה אינה מטרתו היחידה של הסעיף, והוא נועד גם לאפשר, במקרים חריגים, תיקון טעויות בקנה מידה משמעותי שנפלו בהחלטות קודמות, ובמסגרת זו נכללת גם השמטה מהותית, או חוסר תשומת הלב, שעל פי הנטען קרו במקרה שלפנינו (השוו: עמ"ה (ת"א) 106/89 לוטן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים י/3-ה-81, בעמוד 86 (להלן: פרשת לוטן)).

14. חיזוק משולש למסקנתי הנ"ל אני מוצא בנתונים הבאים:

(א) לשונו המרחיבה של סעיף 147(ב), מאפשרת למנהל, כמשמעו בפקודה להסמיך אחר להוצאת הצווים (ועיינו גם: דפאל, בעמוד 337).

(ב) סעיף 150א לפקודה קובע במפורש, בעניין קרוב, כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה" (ההדגשה לא במקור – הח"מ). ואכן, בענייננו, המשיב לא דן בהשגה על השומה, אלא בצו שעניינו נושא שאליו לא התייחס ההסכם מלכתחילה. סבורני, כי מהמכלול שבפנינו ניתן לדלות על אודות תכליתו של ההסדר המצוין במכלול הסעיפים שצוינו לעיל: פקיד השומה שדן בשומה, לא ידון בהשגה עליה, שכן קיימת בינו ובין הנישום אי-הסכמה (ראו: פרשת לוטן, בעמוד 88). במקרה שבכאן, המשיב לא דן בהשגה על קביעה קודמת שלו, אלא הוא נדרש לתשתית עובדתית שחאדה, ולכן לא היתה מניעה להסמיך אותו לדון בנושא.



(ג) בשעת הדיון עם המשיב בנוגע לצווים, המערערת לא העלתה כל טענה בנוגע לזהות פקיד השומה שהוסמך לפי סעיף 147 לפקודה.

יחד עם זאת, ומבלי לגרוע מהתשובה המשפטית הנ"ל לגבי נסיבות כגון אלו שבפנינו – הנני סבור שלשם נקיון הדעת, ראוי עכשיו להסמיך פקיד שומה אחר לטפל מעתה במכלול, הכל כאמור בפסקה 19 שלהלן.

15. זכות הטיעון של המערערת: המערערת סבורה, כאמור, כי היה על המשיב לאפשר לה לשטוח את טענותיה בפני הסגנית לנציב, ולא בפניו, טרם הוצאת הצווים. אין בידי לקבל טענה זו. אמנם, הסגנית לנציב (ולא המשיב) היא שהיתה מוסמכת, במקרה שלפנינו, להורות על פתיחת השומות (ראו פסקה 4 לעיל).. עם זאת, מרגע שהיא הסמיכה את המשיב ליתן את הצווים על פי סעיף 147(ב) לפקודה (במובחן מפתחת השומות), הרי שהסמכה זו משמיעה כי ראוי שזכות הטיעון של המערערת תתבצע בפניו, ולא בפני הסגנית לנציב. הדעת נותנת שככלל, זכות הטיעון תתבצע בפני הרשות המינהלית האמורה לקבל את ההחלטה הממשית הפוגעת, ובמקרה זה – הרי שמדובר היה במשיב.

16. שיקול הדעת בשימוש בסעיף 147: לעניין זה טענה המערערת, כזכור, כי לא היה כלל מקום לשימוש בסעיף 147, בנסיבות המקרה שלפנינו. אכן, כפי שציינה המערערת, וכפי שכבר נאמר על ידי בפסקה 13 שלעיל, סמכותו של המנהל לשנות את שומת המס באמצעות סעיף 147, אכן ראוי שתופעל כחריג, במקרים בהם נפלה טעות חמורה, המשפיעה באופן מהותי על השינוי בשומה (עיינו: עמ"ה (ת"א) 1023/02 גזית נ' פקיד שומה רחובות, מסים יט/1 ה-189; רפאל, בעמוד 341). הדברים מקבלים משנה תוקף, מקום בו עסקינן בהשתחררות מהסכם שומה, אשר עליו, מטבע הדברים, הנישום מסתמך (ראו: ע"א 669/66 מטעי רסקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב 7, פ"ד כא(1) 141, 145 (1967) (להלן: פרשת רסקו); רפאל, בעמוד 340). עם זאת, סבורני כי המקרה שלפנינו אכן נופל לגדרם של המקרים, בהם הפעלתו של סעיף 147 אפשרית ומתבקשת, חרף קיומו של הסכם השומה. אסביר:

כתוצאה מן הדרך שבה היו ערוכים הדו"חות הכספיים של המערערת, ודיווחיה לרשויות המס – המשיב לא היה יכול להסיק על קיומה של מערכת היחסים העסקית המלאה שבין המערערת לבין תדיראן סחר, ועל גובה תשלומי ההעברה הנטענים. כפועל יוצא מכך, נשמט מהסכם השומה רכיב משמעותי ביותר, אשר שינה מן הקצה

אל הקצה את הכנסתה החייבת של המערערת: הכנסתה החייבת של המערערת גדלה, בעקבות הצווים, בכ-40% לשנת המס 1999, ובכ-50% לשנת המס 2000 (ראו הנתונים המדויקים בפיסקה 4 שלעיל). כך, נפגעה בצורה קשה יכולתם של הצדדים להגיע להסכמה שתשקף בצורה ראויה, או למצער בצורה מקורבת, את מס האמת שעל המערערת היה לשלם (על חשיבותו של עקרון זה, העובר כחוט השני בדיני המיסוי, ראו, לדוגמא: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999); רפאל, בעמוד 325, וההפניות שם, בהערות שוליים 2; לאיזון שבין הצורך בכיבוד הסכמים והאינטרס לגבות מס אמת, ראו: ע"א 2064/02 תשלובת ח. אלוני בע"מ נ' עיריית נשר, פ"ד נח(6) 111 (2004)).

נוכח הנתונים הללו, אינני רואה סיבה להתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי לעניין השימוש בסעיף 147. מסקנה הפוכה יהיה בה כדי לגרום ל"עיוות דין חמור", כלשונו של השופט י' ויתקון בפרשת רסקו (שם, עמוד 145).

17. התיישנות: טענותיה של המערערת לעניין זה מסתמכות על לשונו של סעיף 147(א)(1), אשר קובע "תקופת התיישנות" להפעלת הסמכות לפי הסעיף האמור. בעניין זה אציין כי אכן על פקיד השומה לסיים את כל הפעולות המנויות בסעיף 147(א)(1) בתקופה שקצובה לו (ראו: רפאל, בעמוד 333). המערערת איננה חולקת כי פעולותיו של המשיב נעשו במסגרת הזמן שהותווה לכך (ראו: בפיסקה 59 להודעת הערעור), אלא במקום זאת, היא מעלה את הטענה, כי צו השומה החדש שיבוא בעקבות פסיקתו של בית המשפט, יינתן לאחר תום התקופה המותרת, לפי סעיף 147(א)(1).

דין טענה זו – להידחות. "התיישנותן" של שנות המס שבנידון (והשימוש במרכאות במקרה זה אינו מקרי, אך לא אכנס לעובי הקורה בנקודה זו) רלבנטית רק בכל הקשור לשימוש בסמכות המקורית הנזכרת בסעיף 147(א) לפקודה, אך זה איננו המקרה שלפנינו. סמכותו של המשיב לשום בצו את המערערת, בנקודת הזמן שלאחר פסק הדין, לא באה לו ישירות מתוקף סעיף 147(א), אלא, בין השאר, מכוח תקנה 11 לתקנות, אשר קובעת, כאמור, כי בית המשפט רשאי להחזיר את הדיון למשיב (ובתוך כך, מוארכת מאליה התקופה הקבועה בסעיף 147(א)(1) לפקודה). יש לציין כי תקנה זו יצקה תוכן קונקרטי להוראת סעיף 156 לפקודה, אשר קובעת כי בסמכותו של בית המשפט היושב בערעור על שומה לפסוק בהליך בכל אופן "כפי שיראה לנכון".

יש לזכור, כי המערערת היא זו שהחלה בהליכים המשפטיים במקרה שלפנינו. אין היא יכולה לטעון כעת כי בגין הגשת הערעור (ועבור הזמן שחלף עד הדיון

וההכרעה בו) לא ניתן לתקן את שמחייב תיקון. גם בהתעלם מחוסר העקביות ואי-הנוחות שעולים מטיעון כזה, שיקולי מדיניות כבדים מטים את הכף לחובתה של המערערת בהקשר האמור: אין הדעת נותנת, כי דרכו של בית המשפט לקבל ערעורים על השומה שנקבעה על פי סעיף 147 תהיה חסומה, לאחר מעבר התקופה הנזכרת בסעיף. מסקנה שכזו תרוקן את התוכן מכל ניסיון לערער על השומה שנקבעה לפי סעיף 147 (בסמוך לתום התקופה האמורה). בהערת אגב אציין, כי זוהי גם הרוח המנשבת מהוראת סעיף 5 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958, המגדיר את תקופת ההתיישנות עבור "תביעה שלא הוגשה עליה תובענה", ללמדנו שתביעה שהוגשה בגינה תובענה – נפסק לגביה מירון ההתיישנות.

18. לסיכום: הסכם השומה שנכרת בין הצדדים לא כלל התייחסות לרכיב מיסוי משמעותי מאוד, שלא עמד לפני המשיב בשלבי המשא ומתן על ההסכם. סעיף 147 נועד להתמודד, בין היתר, גם עם מצבים מעין אלה, ולכן ניתן היה לעשות בו שימוש על מנת להביא לפתרון מניח את הדעת של הסוגיה. לא נפלו בהליך – על כל רבדיו – פגמים מינהליים, אשר מצדיקים את ביטולו. יחד עם זאת, לא ניתן להניח כי המערערת היתה נותנת ידה להסכם השומה, לו היתה יודעת על כוונותיו של המשיב לשנות את הכנסתה החייבת בצורה כה משמעותית. במסגרת זו השימוש בתקנה 11 לתקנות, על מנת להביא את הצדדים למקום בו הם היו, ערב החתימה על הסכם השומה, מהווה פתרון ראוי, אשר אין סיבה לשנות ממנו כעת, וזאת בכפוף לאמור בפסקה 19 שלהלן.

19. מבלי לגרוע מכל האמור לעיל, ועל מנת שהצדק לא רק ייעשה, אלא גם יראה, הנני מציע שנקבע כדלקמן:

(א) פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד באשר להפעלת הסמכות מכוח סעיף 147 לפקודה לפתיחת השומות (שנקבעו בצווים על פי ההסכם שבין הצדדים, ולביטול השומות שהוצאו למערערת – יאושר.

(ב) הדיון המחודש בשומות לגופן יועבר עתה לטיפולו של פקיד שומה אחר, שייקבע על-ידי המנהל (כמשמעו בפקודה), וזה ישמע את טענות המערערת לעיצומן של השומות, ולאחר מכן הוא יהיה רשאי להוציא כל צו שימצא לנכון לגבי שנות המס 1997-2000 (שהיו מושא הסכם השומה, שבוטל). על השומות לגופן תוכל המערערת לערער לבית המשפט המחוזי הנכבד, אך לא תוכל לערער עוד על עצם השימוש בסמכות שבסעיף 147 לפקודה.

20. נוכח כל האמור לעיל – אציע לחבריי לדחות את הערעור, בכפוף לאמור בפסקה 19 שלעיל. כן הנני מציע שהמערערת תחויב בתשלום שכר-טרחת המשיב בסכום של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה-לנשיא (בדימ')

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ח' באלול התשע"ב (26.8.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה-לנשיא (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 08012300\_K15.doc עב+מה  
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)