

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1804/05

בפני : כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופטת א' חיות

המערער : אהוד אלוני

נגד

המשיב : פקיד שומה כפר-סבא

ערעור על בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 20.9.04 בתיק עמה 1237/01 שניתן על-ידי כבוד
השופטת ב' אופיר-תום

תאריך הישיבה : י"ג באייר התשס"ז (1.5.2007)

בשם המערער : עו"ד פנחס רובין, עו"ד דניאל פסרמן, עו"ד הראל
שחם, עו"ד דני בן דרור ועו"ד רחלי גוז

בשם המשיב : עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

השופט ס' ג'ובראן:

1. האם רשאי אדם לחזור בו מהחלטה מקדמית (Pre Ruling) שהונפקה לו עבור עסקת החלפת מניות לאחר שבחר ליישם את ההחלטה? האם ההחלטה המקדמית התגבשה לכדי הסכם מחייב? האם חרג המשיב מסמכותו ומהוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה), בהסדר המס שהנפיק למערער? אלו הן השאלות העומדות בפנינו בערעור זה.

2. בטרם נחל בדיון, מן הראוי לציין כי המחלוקת לגבי ההחלטה המקדמית באה על פתרונה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005, (להלן: תיקון 147) שתחולתו מיום 1.1.2006. כמו כן הוסדר נושא מיסוי עסקאות החלפת

מניות בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 123), התשס"א–2000, (להלן: תיקון 123) שתחולתו מיום 1.1.2000. משכך, ההכרעות בנושאים אלו מתייחסות לתקופה שטרם נכנסו התיקונים לתוקפם.

העובדות הרלוונטיות

3. בתקופה הרלוונטית לדיון, היה המערער בעל מניות ומנכ"ל בחברת טלגייט בע"מ (להלן: טלגייט) אותה ייסד בישראל כחברה פרטית אשר עיסוקה היה בפיתוח, יצור ושיווק של מערכות המשמשות להעברת שירותי תקשורת על תשתית כבלי טלויזיה. ביום 14.10.1999 התקשרו בעלי המניות בטלגייט בהסכם עם חברת Terayon Communication System, חברה זרה אשר מניותיה נסחרות בבורסה בארה"ב (להלן: טריון), למכירת מניות החברה בהן החזיקו. תמורת המכירה שולמה במניות החברה הרוכשת חברת טריון.

עוד בטרם ביצע העסקה פנו רואי החשבון מטעם חברת טלגייט ובעלי מניותיה (להלן: רואי החשבון) במכתב מיום 11.10.1999 לנציבות מס הכנסה בבקשה כי החלפת המניות לא תחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן. הטעמים לבקשה היו כי מחיר המניה משתנה באופן תדיר, ולמעשה במועד החלפת המניות לא יהיה מימוש בפועל. כמו כן מזכירים רואי החשבון במכתבם את העובדה כי מדובר במניות חסומות למסחר בבורסה לתקופות זמן משתנות לפי סוגי המניות. בסעיף 3.1 למכתבם ציינו רואי החשבון כי:

"מאחר ומחיר המניה של החברה האמריקאית, שאף היא הינה חברת הייטק עתירת סיכון, משתנה באופן תכוף ואינו מניח יציבות וכן שווי החברה הגבוה לפיו מוערכת העסקה, לא קיים היגיון כלכלי בקביעת התמורה על פי שווי "תאורטי" וחיוב העסקה במס כבר במועד החלפת המניות זאת מאחר ולא נוצר מימוש בפועל של המניות. לפיכך החברה פונה בבקשה לדחות את מועד אירוע המס ולראות את מועד המימוש בפועל כמועד מכירת המניות כאשר התמורה בפועל במועד המימוש תחשב כתמורה לענין חישוב רווח ההון במכירת המניות".

בסעיף 3.2 למכתב הוצע הסדר חלופי, לפיו, החלפת המניות לא תחשב, במועד ההחלפה, כמכירתן, וכי יראו את המניות המוקצות בחברה האמריקאית כנמכרות במועד מכירת המניות בפועל, או בתום תקופה של 6 חודשים ממועד רישום המניות

למסחר, המוקדם מבין השניים. כמו כן ציינו רואי החשבון כי החתימה על ההסכם תלויה בין היתר בפתרון בעיית המיסוי במועד החלפת המניות.

ביום 23.12.1999 לאחר משא ומתן שנערך בין רואי החשבון ובין נציבות מס הכנסה, העביר סגן נציב מס הכנסה רואה חשבון גרי אגרון (להלן: אגרון) מכתב למערער שכותרתו "הנדון: החלפת מניות "טלגייט במניות חברת "טריון" על הסדר המס אשר נציבות מס הכנסה מוכנה להכיל על חברת טלגייט ובעלי מניותיה" (להלן: מכתב אגרון). במכתב סרב אגרון לדחות את אירוע המס בגין העברת המניות, וקבע כי אירוע המס בגין העברת המניות יהיה במועד העסקה. אולם עקב העובדה שהמניות המונפקות בטריזון חסומות, ועקב הקושי בקביעת שווי נקבע כדלקמן:

"בעקבות העובדה שהמניות המונפקות בטריזון חסומות, בעקבות הקושי בקביעת שוויין במועד העסקה, תקבע התמורה במכירה כאמור כדלהלן:

3.11 נמכרו המניות תוך 24 חודשים ממועד העסקה, תהיה התמורה תמורת המניות בפועל.

3.12 לא נמכרו המניות עד תום 24 חודשים ממועד העסקה, תהיה התמורה שווה לסכום שווי המניות בבורסה בסיום המסחר בכל יום ב – 30 ימי המסחר המסתיימים בתום תקופת 24 החודשים ממועד העסקה, מחולק ל- 30."

כמו כן נקבע כי:

"כל התמורות האמורות בסעיף זה יתואמו למועד העסקה לפי השער היציג של הדולר..."

וכי:

"על האף האמור בכל דין לא ייראו במניות המוקצות בחברה הקולטת, במועד המכירה, כנייר ערך זר כהגדרתו בסעיף 16ה לפקודה. קרי חישוב המס יהיה בהתאם לקבוע בפרק ה' לפקודה ולא יחול שיעור המס המופחת החל במכירת נייר ערך זר."

כחלק מתנאי הסדר המס נקבע כי המניות המוקצות יוחזקו בנאמנות על ידי רואי החשבון עד למועד תשלום המס.

"עד למועד תשלום המס יוחזקו המניות המוקצות
 והתמורה הנוספת בחברה הקולטת. בידי קוסט את פורר
 חברה לנאמניות (1992) בע"מ אשר תשמש כנאמן".

בעקבות הסדר המס הקבוע במכתב אגרון (להלן: הסדר המס), הגיש המערער
 ביום 18.7.2000 את דו"ח המס נשוא הערעור לשנת 1999. הדו"ח לא כלל דיווח על
 ההכנסה שצמחה אותה שנה בגין עסקת החלפת המניות ולא מקדמה על רווח ההון,
 וזאת בהתאם לתנאים שנקבעו במכתב אגרון.

רואי החשבון צירפו לדו"ח מכתב בזו הלשון:

"מצ"ב רולינג מס הכנסה מיום 23/12/99 הדוחה את
 תשלום המס בגין רווח ההון ממכירת המניות לתום 24
 חודשים ממועד העיסקה או למועד המכירה בפועל לפי
 המוקדם. מר אלוני אהוד לא מכר מהמניות שבנדון
 בשנת המס 1999".

הדו"ח התקבל על ידי המשיב כשומה עצמית של המערער לפי סעיף 145(א)(1)
 לפקודת מס הכנסה.

כחמישה חודשים לאחר מכן, ביום 27.12.2000, הגיש המערער דו"ח מתוקן
 לשנת 1999. בדו"ח זה נסוג בו המערער מהסדר המס וביקש לשלם את המס המגיע
 בגין מכירת המניות במועד המכירה ולפי שווי מניות התמורה במועד זה. בסעיף 6
 למכתב המלווה שצורף לדו"ח המתוקן, הודיעה באת כוח המערער למשיב, כי:

"מרשי החליט לפעול בהתאם לפקודת מ"ה ולשלם את
 המס במועד העיסקה".

במאמר מוסגר יש לציין כי, הרקע להגשת הדו"ח המתוקן, והנסיגה מההסדר
 הקבוע במכתב אגרון נבעו מטעמי כדאיות. באותה תקופה עלו מניות חברת טריון
 שבידי המערער בצורה ניכרת, וההסדר אותו ביקשה וקיבלה חברת טלגייט ובעלי
 מניותיה מנציבות מס הכנסה הפך ללא כדאי מבחינתם, שכן, כאמור, על פי הסדר המס
 כימות התמורה היה על פי התמורה שתתקבל ממכירת מניות טריון.

המשיב דחה את הדו"ח המתוקן תוך קביעה כי לא מדובר בעובדות מהותיות
 חדשות אלא רק שיקולי הכדאיות של הנישום הם שהשתנו.

4. משנדחתה דרישתו לתיקון הדו"ח, פנה המערער בהמרצת פתיחה לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בבקשה למתן פסק דין הצהרתי לפיו חייב המשיב לקבל את הדו"ח המתקן שהגיש. במהלך הדיון המקדמי בתיק הוסכם על שני הצדדים שהתיק ינוהל כתיק ערעור מס ולא כהמרצת פתיחה. בערעורו טען המערער כי ראוי גם ראוי להתיר את התיקון המבוקש לדו"ח שהוגש על ידו בטעות. טעות שכזו אינה יכולה "למלכד" את המערער ואף אינה מהווה "קיבול". התרת התיקון היא פרוצדוראלית ואיננה מכריעה בהכרח את חיוב המס לכאן או לכאן.

כן טוען המערער כי זכאי הוא לחזור בו מן ההסדר, או, כלשונו מן "הרולינג", ולערוך את דיווחיו בהתאם לפקודה. בנסיגה זו מן הדיווח על פי הדו"ח המקורי, טוען המערער, אין כל פגם. אין בחזרה מן הרולינג הפרת הסכם כאשר זכותו של נישום לדחות "רולינג" שקיבל, בהתאם לצרכיו ולאינטרסים שבמסגרתם הוא פועל.

5. בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופטת ב' אופיר-תום) דחה את הערעור בדחתו את טענת המערער כי יש לו זכות להגיש דו"ח מתוקן בכל עת בטרם הסתיימה השומה ועל המשיב לקבל את הדו"ח. בית המשפט קבע כי המשיב אינו חייב לקבל אוטומטית ובכל מקרה את הדו"ח המתוקן, וכי במקרה של המערער לא יתאפשר לו לתקן את הדו"ח.

במסגרת הכרעתו קבע בית המשפט כי המכתבים שהוחלפו בין באי כוח המערער ונציבות מס הכנסה, ויתר נסיבות העניין מלמדות בבירור כי נכרת הסכם בין המערער לנציבות מס הכנסה, וכי שני הצדדים להסכם מחויבים לביצועו בתום לב, מבלי יכולת נסיגה ממנו גם בשינוי נסיבות, כל עוד לא התגבשו אלה כדי עילת ביטול לפי חוק החוזים. בית המשפט דחה את טענת המערער כי במידה וקיים הסכם, ההסכם נכרת על ידי נציגו שלא בידיעתו ומתוך טעות.

מכאן הערעור בפני בית משפט זה.

טענות הצדדים

6. המערער חוזר על טענתו כי זכותו להגיש דו"ח מתוקן וחובתו של המשיב לקבלו. כמו כן טוען המערער כי אין לראות בהסדר המס שהונפק על ידי נציבות מס

הכנסה הסכם מחייב. לטענתו, הסדר המס הינו הבטחה מינהלית חד צדדית הגזורה מעולם המשפט הציבורי, וכי מילוי התנאים המצוינים בו אינו מעיד על קיבול בהתנהגות אלא על השתכללות התחייבות המחייבת את הרשות בלבד. עוד מוסיף המערער וטוען כי גם אם נגלוש לדיני החוזים גם אז הסדר המס מהווה, לכל היותר התחייבות חד צדדית מצד המשיב, שאינה מחייבת את המערער. התחייבות זו שונה מחוזה דו צדדי בו מתחייבים שני הצדדים זה כלפי זה. כמו כן טוען המערער כי טעה בית המשפט המחוזי בקובעו כי היה קיבול על דרך של התנהגות. בכל מקרה, כך נטען, אם נכרת חוזה הרי שהוא נכרת בטעות.

במסגרת ערעור זה מעלה המערער לראשונה טענה חדשה שלא נטענה בבית המשפט המחוזי. לטענתו הסדר המס ניתן בחוסר סמכות, תוך התעלמות מעקרון החוקיות, ובסתירה לחוק יסוד: משק המדינה, הקובע שמש ניתן להטיל על פי חוק בלבד. על פי הסדר המס, המערער צריך היה לשלם מס בשיעור של 50% על הרווח ממכירת המניות, לפי שווי מניות התמורה במועד המאוחר, ובסך הכל 51 מיליון ש"ח. לעומת זאת המס המגיע על פי הפקודה, הוא בשיעור 50% על מכירת המניות לפי שווי מניות התמורה במועד המוקדם, ומס נוסף, בשיעור של 35% על מכירת מניות התמורה עצמן שהן מניות חוץ, ובסך הכל 36 מיליון ש"ח. לטענתו מבקשת זרוע מזרועות המדינה להטיל על נישום מס, שלא על פי חוק, בשיעור העולה על השיעור הקבוע בפקודת מס הכנסה, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם חוק יסוד משק המדינה וחוק יסוד כבוד האדם וחירותו. דהיינו, גם אילו ניתן היה לראות בהסדר המס הסכם הרי שיש לראותו כהסכם בלתי תקף כיוון ש"מס" מוטל רק על פי דין, ולא על פי "הסכם", כקבוע בסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה.

מנגד סומך המשיב ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ועל נימוקיו. לטענתו אין לאפשר למערער לסגת מן ההסכם, שהרי, אם ערך מניות התמורה היה יורד, ההסכם היה מחייב את המשיב והמערער היה נהנה מן ההסכם. אם יתאפשר למערער לסגת מן ההסכם על רקע עליית ערך מניות התמורה, הרי שמשמעות הדברים היא כי ההסכם הוא רק כרית ביטחון עבור המערער, והמערער יכול רק להפיק תועלת מן ההסכם. עוד טען המשיב, כי טענת חוקיות ההסכם דינה להידחות על הסף, על שום שטענה זו לא נטענה בפני בית משפט המחוזי ולא הונחה לה כל תשתית עובדתית או משפטית. גם לגופה, טוען המשיב, דינה של הטענה להידחות, משום שההסכם שנכרת איננו עומד בניגוד להוראות פקודת מס הכנסה ואין בו כל אי חוקיות אלא מדובר על פעולה שהיא פעולת כימות תמורה המצויה בסמכותו של המשיב.

7. המערער טוען כי שגה בית המשפט המחוזי משלא אפשר לו לתקן את הדו"ח שהגיש. לדעתו הדעת נותנת שהנישום יכול לתקן את הדו"ח האישי שלו בכל שלב, זכות הנגזרת מהחובה להגיש דו"ח, ולכן לא נדרש כל סעיף מנדטורי המעגן את זכות תיקון הדו"ח. כמו כן מוסיף המערער וטוען כי לשיקולים לתיקון הדו"ח אין כל נפקות בשלב הגשת הדו"ח שהוא כל כולו הצהרה של הנישום, גם אם מדובר בהצהרה שגויה.

עיון בפקודת מס הכנסה מלמד כי אין בה כל סעיף המעניק לנישום זכות אוטומטית להגשת דו"ח מתקן. המדיניות הקיימת של נציבות מס הכנסה אפשרה הגשת דוחות מתקנים, במקרים של טעויות חשבונאיות וטעויות סופר שנפלו בדו"ח המקורי בתום לב. בתי המשפט המחוזיים נחלקו ביניהם בשאלה מהם המקרים הנוספים שבהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן. אולם שאלה זו טרם התבררה עד תומה בפני בית משפט זה.

בע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נד (3) 174, 177-178 (2000) קבע בית המשפט כי דו"ח מתקן הינו דו"ח לכל דבר ועניין ואף ניתן לתבוע החזר מס לפיו. בקביעתו זו אשש בית המשפט את המדיניות הקיימת המאפשרת הגשת דוחות מתקנים במקרים מסוימים:

"אומר מיד, כי לא נראית לי טענת המשיב כי "דו"ח" בסעיף 159א(ב) לפקודה משמעותו הדוח המקורי ולא הדוח המתוקן. פרשנות זו מרוקנת במידה רבה את הסעיף מתוכן. במקרים רבים, כמו במקרה שלפנינו, מתגלות או מתרחשות עובדות חדשות שיש בהן כדי לשנות את החבות במס, לאחר שכבר הוגש דוח מקורי, ואין כל הצדקה לאי החזר מס על-פי דוח מתוקן שיוגש בעקבות האירועים האמורים" (ההדגשה הינה שלי, ס' ג')

אולם גם כאן לא לובנה עד סופה שאלת מקומו של הדו"ח המתקן ובאלו נסיבות ניתן להגישו.

גם אני איני רואה צורך לקבוע עמדה עקרונית בשאלה זו. גישתי היא כי ראשית דבר יש לבחון את שאלת קיומו של הסכם בין המערער לרשויות המס. לאור עמדתי בשאלת ההסכם בין המערער לרשות המס, הדיון בסוגיה זו מתייתר.

8. בטרם נכנס לסוגייה האם הסדר המס בין המערער ובין המשיב התגבש לכדי הסכם או שמדובר בהחלטה מקדמית של מערער זכות לסגת ממנה, יש להבין מהו אותו הסדר מס. הסדר המס שבא לידי ביטוי במכתב אגרון, או כפי שהוא מכונה בפרקטיקה "החלטה מקדמית" או "החלטת מיסוי" ובלעז "Pre Ruling" היה נהוג בישראל באופן בלתי רשמי מזה זמן רב:

"רשות המסים הכירה מזה שנים בצורך להגביר את הוודאות בעסקאות במשק ולהבהיר לנישומים מהי עמדתה בנוגע לעסקה מסוימת. לכן עם השנים התפתחה פרקטיקה שלמה באלו נושאים ניתן לפנות לקבלת חוות דעת המינהלית של רשות המסים, מהי הפרוצדורה הראויה ומה נפקותה של החלטה כאמור "(יוסף מ' אדרעי אירוועי מס עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 323 (2007))."

לאורך השנים נתנה נציבות מס הכנסה החלטות מיסוי. בסברה כי מתן החלטות מיסוי יכול להיות מבוסס על הליך מינהלי. עם זאת הסמכות להוציא החלטות מיסוי לא עוגנה בחוק עד לתיקון 147 לפקודת מס הכנסה, כפי שציינה בעניין וועדה שבחנה את סוגיית החלטות המיסוי:

"נציבות מס הכנסה ראתה את מקור הסמכות שלה בהוצאת החלטות מיסוי הן מ"הסמכות הטבועה" של רשות המסים, הן מ"סמכות העזר" הנתונה לרשות מינהלית על פי סעיף 17 לחוק הפרשנות והן לאור העובדה כי ברוב המקרים החלטות מיסוי יצאו בדרך של הסכם בין הצדדים, והרי, על פי הדין המינהלי, הסמכות לחתום על הסכמים היא סמכות כה טבעית עד שהיא נכללת במסגרת הסמכות הכללית של הרשות". (דו"ח הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על-ידי רשות המסים בישראל דצמבר – 2004, עמ' 30) (להלן: דו"ח הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי).

הצורך במוסד של החלטות מיסוי בא כדי לצמצם את מרכיבי אי הוודאות לגבי חבות המס של הצדדים המתקשרים בעסקה. אומנם, כדי לצמצם את חוסר הוודאות בתוצאת המס ניתן להיעזר בחומר פרשני בנוגע לחוקי המס. אולם, פירושם של חוקי מס בישראל מעורר קושי מיוחד, משום שחוקים אלה, יותר מאחרים, סבוכים ומורכבים, והדבר נובע בין היתר מכך שנוסחם הוא תולדה של תיקונים רבים שנתקנו

בהם לאורך השנים כמעשה הטלאה. יפים לעניין זה דבריו של בית המשפט בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2) 70, 77 (1985):

"חוקי המסים סבוכים הם ... יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו. לעתים סתימתה של פירצה אחת יוצרת פרצות אחרות. לעתים רבה ההסתמכות על תורת ראיית החשבון. כל אלה הם תוצאת לוואי של מורכבות הסוגיה ושל תנאי הטיפול בה, שלא תמיד ראויים הם".

הפעם הראשונה בה גובשו כללים כתובים ועקרוניות למתן החלטות מיסוי הייתה במסגרת חוזר מס הכנסה 36/93 שכותרתו, מתן חוות דעת מראש ע"י הנציבות (Pre-Ruling). חוזר מס הכנסה קבע רשימה חלקית של גורמים אשר בהתקיימותם ניתן לקבל חוות דעת מראש. כמו כן פורטו בחוזר אופן הפניה, הנתונים הדרושים והטיפול בנציבות. בסעיף 5 לחוזר, תחת הכותרת "את מי מחייבת חוות הדעת" נקבע כי:

"5.1 הנישום אינו מחויב לפעול על פי חוות הדעת שניתנה לו, לבקשתו, על ידי הנציבות. עם זאת ברור שלא יוכל לטעון בעתיד טענות שמקורן באי ידיעה אם יפעל שלא על פי חוות הדעת – וזאת הן במישור האזרחי לענין עריכת השומה, ריבית והצמדה וכו' והן במישור הפלילי".

הוראת הביצוע קובעת באופן ברור כי הנישום אינו חייב לפעול על פי חוות הדעת שניתנה לו.

בשנת 1998 הוחלט בנציבות מס הכנסה על הקמת המוסד להחלטות מקדמיות בראשות סגן נציב. במסגרת זו פורסם חוזר מס הכנסה ומיסוי מקרקעין 11/98 בנושא "מתן החלטות מקדמיות (Pre-Ruling) על ידי נציבות מס הכנסה". בחוזר זה הוגדרו הנושאים להחלטות מיסוי, אופיינו תנאי הסף להגשת הבקשה להחלטת מיסוי ופרטי הבקשה, נוסחו נוהלי הדיווח והפרסום ואופיינה תוקפה של החלטת מיסוי. גם במסגרת חוזר זה שהחליף את חוזר 36/93, נקבע במסגרת סעיף 6.5 לחוזר כי:

"6.5 נישום שקיבל החלטה מקדמית, אינו חייב לפעול על פי האמור בה".

לאורך השנים הוצאו בנציבות מס הכנסה מאות רבות של החלטות מיסוי, לרבות תיקונים והבהרות לאותן החלטות. מתן החלטות מיסוי עורר במהלך השנים שאלות רבות באשר לאופן הגשת הבקשה, לגבי אופי ההחלטות המתקבלות, משך הזמן למתן ההחלטה, נושא פרסום ההחלטה וכן נושא תוקפה של החלטת המיסוי. אולם הנושא לא הוסדר בחקיקה והדבר עורר ביקורת רבה (דו"ח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי, עמ' 15-16).

ביום 19.7.2004 מינה מנהל רשות המסים ועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי על ידי נציבות רשויות המס. ביום 15.12.2004 הגישה הועדה את המלצותיה למנהל רשות המסים. המלצות הועדה כללו הסדרה ועיגון של החלטות המיסוי במסגרת החקיקה; הגדרת המונח החלטת מיסוי; תיחום החלטת המיסוי במישור הזמן; רשימת נושאים בהם לא תינתנה החלטות מיסוי; הקמת המוסד להחלטות מיסוי וקביעת תחומי אחריותו; נושא פרסום החלטות מיסוי וכן נושאים טכניים נוספים הקשורים בהחלטות המיסוי.

המלצה 4 להמלצות הועדה דנה בסוגי החלטות המיסוי, תוקפן כלפי הרשות והנישום, ובהשתחררות מהחלטות מיסוי והסתמכות הציבור הרחב על ההחלטות. הועדה המליצה כי המוסד להחלטות מיסוי יהיה רשאי ליתן החלטות מיסוי משני סוגים: "החלטות מיסוי בהסכם" ו"החלטת מיסוי שלא בהסכם". הועדה הגדירה החלטות מיסוי בהסכם כדלקמן:

"החלטת מיסוי בהסכם הנה החלטת מיסוי המוסכמת על רשות המס והנישום ואשר יינתן ביטוי להסכמה כאמור. תוקפה של החלטת מיסוי בהסכם הינה חזקה ביותר והיא נהנית מדואליות נורמטיבית הן של דיני החוזים והן של הדין המינהלי. בשל דואליות נורמטיבית זו, מעטים מאד המקרים שבהם הרשות או הנישום יהיו יכולים להשתחרר מהחלטת המיסוי". (דו"ח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי, עמ' 32).

המלצות הועדה עוגנו בחקיקה בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה, במסגרתו הוסף סעיף 158 ב לפקודה, אשר הגדיר מהי החלטת מיסוי, מהי החלטת מיסוי בהסכם וכן

הסמיך את מנהל רשות המיסוי לתת החלטות מיסוי. סעיף 158ג(ה) קבע כי על החלטות מיסוי בהסכם לא ניתן לערער.

מוסד החלטות מקדמיות במשפט האמריקאי

9. מוסד "החלטה המקדמית" נפוץ במדינות רבות. עיקרו של המוסד הוא הסדרת הליך מינהלי במסגרתו יפנו נישומים מראש לרשות המס כדי לקבל את חוות דעתה לגבי הפרשנות הנכונה של היבטי המיסוי של עסקה מסוימת. רשויות המס בארה"ב הנפיקו החלטות מקדמיות החל משנת 1913. החלטות אלו היוו תשובה על שאלות בנוגע לעמדתן לגבי פירוש חוקי המס ותחולתם על עסקה, בין אם העסקה הושלמה או הייתה בשלב התחלתי או אפילו עסקה היפותטית שעדיין הייתה בשלבי תכנון. למרות שרשויות המס הצהירו כי הן לא מחויבות לפעול לפי ההחלטות המקדמיות שהנפיקו, מספר הפניות היה עצום. בשנת 1919 החליטו רשויות המס להסדיר את נושא ההחלטות המקדמיות, ולהנפיק החלטות אלו רק במקרים של עסקאות שהושלמו ולנישומים ספציפיים. בסוף שנות ה-30, נוצר צורך להליך כללי בו יוכלו נישומים לברר ולוודא את תוצאות המס של עסקאות עתידיות. בשנת 1938 אפשר הקונגרס לנציב האמריקאי להיכנס להסכמים מחייבים (Closing Agreements) עם הנישומים שפנו לקבלת החלטות מיסוי. הסכמים אלו נחתמו רק אחרי שפקידים רמי דרג ברשויות המס נתנו את הסכמתם להם. עקב העובדה שבקשות להסכמים מחייבים המשיכו לזרום אל רשויות המס, וזאת למרות שהצרכים של הנישומים יכלו לבוא על סיפוקם בדרך פחות מחייבת, פיתחו רשויות המס מסמך בשם Letter Ruling, שהוצא על ידי פקידים בדרג נמוך יותר, ואשר הצביע על תוצאות המס של עסקה מסוימת. למרות שה-Letter Ruling לא היה מחייב, רוב ציבור הנישומים הסתפק בהליך זה. ב-1954 הכריזו רשויות המס שנישומים המקבלים Letter Ruling יהיו מוגנים מטעויות בהחלטה שהוצאה או משינויים בעמדת רשויות המס לגבי אותה סוגיה. רק בשנת 1954 פרסמו לראשונה רשויות המס הדרכה מפורטת בנוגע לבקשת Letter Ruling לעסקאות עתידיות. הנחיות אלה מעודכנות מאז באופן שוטף, ואולם ההנחיות של שנת 1954 דומות מאד להנחיות ולפרקטיקה הנוהגות עד היום. ההוראה הנוכחית העוסקת בסמכות רשויות המס הינה ההוראה בסעיף 7805 לקוד המס האמריקאי (I.R.C § 7805) (לסקירה של התפתחות מוסד החלטות המיסוי בדין האמריקאי ראו: Dale F. Rubin, *Private Letter and Revenue Rulings Remedy or Ruse*, 28 N. Ky L. Rev. 50, 51-52 (2001))

החל משנת 1976 חייבות רשויות המס לפרסם החלטות מקדמיות שניתנו. לפי סעיף 6110 לקוד המס האמריקאי (I.R.C § 6110) החלטות מקדמיות נתונות וכפופות לעיון ציבורי.

רשויות המס בארה"ב מנפיקות שני סוגים של החלטות מקדמיות: Revenue Rulings ו- Private Letter Rulings. Revenue Rulings הוא עמדת הרשויות כיצד חוקי המס חלים על מערכת ספציפית של עובדות, החלטות אלו המתפרסמות ב- Internal Revenue Bulletin, שהוא פרסום רשמי של רשויות המס האמריקאיות. הפרסום נועד כדי ליידע ולספק הדרכה לציבור. אין ל- Revenue Rulings מעמד של דבר חקיקה. עם זאת עדיין יש לו משקל חוקי גדול יותר משל Private Letter Rulings כלפי משלמי מסים אחרים מאלו שלהם הונפק ה- Private Letter Rulings. (ראו: Michael I. Saltzman, Irs Practice And Procedures (Warrenk Gorham & Lamont of the Ira Group, (1998), chapter 3))

Revenue Rulings מיועדים לשמש כתקדימים על ידי הצגתם לפני כל ציבור משלמי המס, ופרסומם נועד לעודד יישום אחיד של חוקי המס ולסייע לציבור משלמי המס על ידי פרסום הפרשנות שרשויות המס נותנות לחקיקה. באופן כללי משלמי המס יכולים להסתמך על ה- Revenue Rulings שפרסמו רשויות המס, ואין צורך לבוא ולבקש Private Letter Rulings, כאשר העובדות של המקרה הספציפי מתיישבות עם ההחלטה המקדמית שפורסמה. בתי המשפט בארה"ב התייחסו ל- Revenue Rulings כאל עמדת רשויות המס בשאלות מס ספציפיות ולא כאל כלל המחייב את בתי המשפט. בתי המשפט למסים ראו ב- Revenue Rulings במקרה הטוב כמדריך וכלי עזר. מנגד, מספר בתי משפט לערעורים לא הסכימו עם עמדה זו ונתנו ל- Revenue Rulings מעמד של פרשנות חקיקה.

Private Letter Ruling הינה החלטה מקדמית המונפקת לנישום ספציפי בתשובה לפניה של יחיד או חברה על מעמדו לצורכי מס, או על תוצאת המס של פעולותיו, ומטפלת במערכת עובדות ספציפית. Private Letter Ruling חייבת להיות מכובדת על ידי רשויות המס בתנאי שכל העובדות שהוצגו במסגרת הבקשה היו נכונות ומלאות וכי העסקה התבצעה לפי הכתוב בהחלטה המקדמית. במקרה של Private Letter Ruling רק הנישום הספציפי שאליו כוונה ההחלטה יכול להסתמך עליה ואין היא מהווה תקדים, בניגוד ל- Revenue Rulings, שעליהם יכולים להסתמך גם משלמי מסים אחרים עם אותה מערכת עובדתית שנופקה בהחלטה המקדמית.

במקרה של Private Letter Rulings הנישום יכול לסגת מן הבקשה עד למועד החתימה על ההחלטה המקדמית שמנפיקה הרשות. אולם, על אף שהחלטת המיסוי היא אקט מינהלי חד צדדי, קיימת בארה"ב האפשרות להביא את המוסכם בין הצדדים להסכם מוגמר (Closing Agreement). מקור הסמכות לחתום על הסכם זה מצוי בסעיף 7121 לקוד המס האמריקאי, (I.R.C § 7121), כאשר ישנם מקרים בהם רשויות המס מתנות הוצאת החלטת מקדמית בהסכם מחייב. (ראו: Michael I. Saltzman, Irs Practice And Procedures (Warrenk Gorham & Lamont of the Ira Group, (1998), chapter 3))

החלטת המיסוי כחווה מחייב

10. בפתח הדברים אציין כי הגעתי למסקנה כי במקרה המונח לפתחנו, אכן נכרת חווה בין המערער ובין המשיב וכי החווה הגיע לידי השתכללותו המלאה בפעולתו של המערער בהתאם לתנאים שהוצעו לו בהסדר המס.

11. המערער טוען כי חוזר מס הכנסה 11/98 בנושא קובע כי הנישום אינו חייב לפעול על פי חוות הדעת שניתנה לו. החוזר אכן קובע כי נישום שקיבל החלטה מקדמית, אינו חייב לפעול לפי האמור בה. אולם זהו אינו מצב הדברים בעניין שלפנינו. במקרה שלפנינו המערער בחר לפעול על פי חוות הדעת וליישמה לפרטיה, ולאחר יישומה מבקש המערער לחזור בו. איני סבור כי לנישום זכות לסגת מהסדר המס באופן אוטומטי לאחר שבחר ליישם אותו בפועל. חוזר מס הכנסה 11/98 לא דן במצב כגון זה של בחירה בהסדר המס, התנהלות על פי הסדר המס ולאחר מכן נסיגה ממנו. אין לנישום זכות קנויה אוטומטית לסגת מהסדר המס לאחר "כניסה לתחולתו".

12. בין הצדדים התנהל משא ומתן שהתגבש לכדי הסכם מחייב ממנו לא יכול המערער לסגת, משא ומתן שבו הסדר המס הוא ההצעה שהוצעה למערער והקיבול התבטא בפעולתו של המערער בהתאם לתנאים שנקבעו בהסדר המס.

13. את מערכת היחסים שקדמה להוצאת הסדר המס יש לבחון במסגרת דיני החוזים. חוקי המס הם חלק ממערך החוקים הכללי וחזקה היא כי חוקי המס משתלבים בדין הכללי ובין היתר דיני החוזים. כדברי המלומד א' ברק:

"הנה כי כן, כל החזקות כולן, החלות בדברי החקיקה בדרך כלל, חלות גם בחקיקת מס. על כן, חזקה היא שתכלית החוק היא למנוע עקיפתו והשתמטות ממנו. חזקה היא שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה

נורמטיבית. חוק מס אינו עומד בבדידותו. הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה, ועם כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. הרמוניה זו אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים-מיסית". על הפרשן לשאוף להרמוניה נורמטיבית כוללת. על כן חזקה היא כי דיני המס משתלבים בדין הכללי. על הפרשן להניח כי חוק המס מניח את קיומו של הדין הכללי - חוזים, נזיקין, קניין, שטרות - ומבקש הוא ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על כן יש לצאת מתוך ההנחה - הנחה הניתנת כמובן לסתירה - כי מושגי יסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי". (אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כ"ח 425 (1997))

14. כדי לבחון האם מדובר כאן בהסכם בין המערער ובין המשיב יש לבדוק האם המשא ומתן ביניהם הבשיל לידי הסכם והאם הוא כולל את היסודות הדרושים להתגבשות חוזה. התיאור הקלאסי של אופן יצירת חוזה קובע כי חוזה נוצר בדרך של הצעה וקיבול. סעיף 1 לחוק החוזים קובע:

"כריתת 1. חוזה נכרת בדרך של הצעה וקיבול
חוזה כיצד לפי הוראות פרק זה".

15. רואי החשבון של המערער פנו לנציבות מס הכנסה בבקשה להסדר מס בנוגע לעסקת החלפת המניות. למרות מאמצים ניכרים של המערער לעמעם את הדבר אין ספק שהיוזמה לקבל את מכתב אגרון באה מצד בעלי המניות בחברת טלגייט, אשר המערער נמנה עליהם. משרד רואי החשבון שייצג את בעלי המניות בחברת טלגייט הוא זה ששלח ביום 11.10.1999 את הבקשה להסדר מס. לאחר שליחת המכתב התנהל משא ומתן בין בעלי המניות בחברת טלגייט באמצעות רואי החשבון לבין נציבות מס הכנסה, משא ומתן שכלל גם התכתבויות וטיוטות של הסדר המס, אשר הבשיל בסופו של דבר להסדר המס שהוצע למערער. מבחינה זו, הסדר המס שהוציא רו"ח אגרון מהווה הצעה למערער להתקשר בחוזה.

16. כדי שפנייה תחשב כהצעה, היא צריכה לכלול את היסודות של גמירות דעת ומסוימות, כלשון סעיף 2 לחוק החוזים:

"הצעה 2. פנייתו של אדם לחברו היא בגדר הצעה,
אם היא מעידה על גמירת דעתו של המציע
להתקשר עם הניצע בחוזה והיא מסוימת

כדי אפשרות לכרות את החוזה בקיבול
ההצעה; הפניה יכול שתהיה לציבור".

אין ספק כי הוצאת הסדר המס על ידי רו"ח אגרון מילאה אחר יסוד המסוימות.
עיון במכתב אגרון מבהיר כי מדובר במכתב מפורט מאוד אשר מבהיר לחלוטין את
אופן החיוב במס של עסקת החלפת המניות. מכתב זה היה הנוסח הסופי של ההצעה
שהוצעה למערער ולאחריו לא נערך כל משא ומתן משלים. כדברי בית המשפט בע"א
440/75 זנדבנק נ' מלכה צנציגר, פ"ד ל(2) 250, 269 (1976):

"פנייתו של אדם אינה בגדר הצעה לענין כריתת חוזה,
אלא אם היא מסוימת כדי אפשרות לכרות החוזה
בקיבול ההצעה. על ההצעה להיות מלאה ומדוייקת
במידה מספקת עד שניתן יהיה לראות באמור בה עם
קיבולה, חוזה מלא ובר-ביצוע, ללא צורך במשא-ומתן
משלים נוסף".

17. התנאי השני שצריך להתקיים בכדי לראות במכתב אגרון משום הצעה הוא
גמירות הדעת. תנאי גמירות הדעת מבטאת את הרצון המגובש להתקשר בחוזה. כפי
שציין בית המשפט בע"א 5042/96 כהן נ' מינהל מקרקעי ישראל, מחוז ירושלים,
פ"ד נג(1) 742, 750-751 (1999):

"יסוד גמירת-הדעת – הרצון המגובש וההחלטי
להתקשר בחוזה – שנועד להגן על הסתמכותו של
הזולת, בא לידי ביטוי בהשתקפות החיצונית של כוונת
המזיע ליצור קשר חוזי מחייב על-פי ההצעה שהציע
(ראו ש' רנר "דיני-חוזה – מגמות והערכה" משפטים
כא 33, 44 (תשנ"א-תשנ"ב)) יסוד גמירת-הדעת נבחן
באופן חיצוני-אובייקטיבי, אך זאת דרך עיניו של
המתקשר הסביר באותן נסיבות".

גם תנאי זה של גמירות הדעת בהצעה מתקיים במכתב אגרון. ההצעה הוצעה
למערער לאחר משאים ומתנים, ולאחר שהמשיב הגיע למסקנה כי זוהי הדרך הנכונה
לפעול. חזקה כי המשיב כרשות ציבורית לא ינפיק לנישום הסדר מס אלא אם הגיע
לגמירות דעת לגבי אופן מיסוי עסקת החלפת המניות. הצעתו בהנפקת הסדר המס הינה
הצעה שיסוד גמירות הדעת התקיים בה.

18. האם קיבל המערער את הצעתו של המשיב? סעיף 5 לחוק החוזים קובע:

" קיבול " 5. הקיבול יהיה בהודעת הניצע שנמסרה למציע ומעידה על גמירת דעתו של הניצע להתקשר עם המציע בחוזה לפי ההצעה".

בעצם מילוי כל התנאים הכלולים בהסדר המס, קיבל המערער את ההצעה של המשיב שבאה לידי ביטוי בהסדר המס. המערער היה יכול לבחור שלא לקבל את הסדר המס ולא להיכנס לתחולתו. על כך העיד פקיד שומה כפר סבא דאז מר רחמים יפת:

"כפי שציינתי לשאלת בית המשפט, אם הנישום היה בא ומשלם במועד אירוע המס, והדגש "במועד אירוע המס", תוך 30 יום, לא היתה מתעוררת בכלל שאלה נוספת מבחינתי ומבחינת הערעור".

אולם המערער בחר לקבל את הצעתו של המשיב ולהתקשר בחוזה מחייב. המערער בחר שלא לשלם מקדמה על רווח ההון תוך 30 יום מיום ביצוע העסקה. המערער בחר להפקיד את מניות טריון שהתקבלו על ידו בתמורה למכירת חלקו בחברת טלגייט אצל נאמן. המערער בחר להגיש את הדו"ח לשנת 1999, אליו צירף את הסדר המס אותו הנפיק רו"ח אגרון. אי לכך טענתו כי לא הייתה גמירות דעת מצידו אינה מקובלת עלי. גם ניסיונו של המערער להתנער מפעולותיהם של מייצגיו לעניין ההסדר ולהציג את עצמו כאילו לא היה מעורב כלל בכל היבטי המיסוי וכי לא היה לו חלק בדבר וזאת למרות היותו מנכ"ל החברה היא טענה תמוהה.

19. עוד מוסיף וטוען המערער כי גם אם ניתן לטעון, כי הסדר המס השתכלל לכדי הסכם מחייב, הרי שהוא ניתן לביטול מאחר והקיבול הנטען מקורו בטעות. קיבול שמקורו בטעות, לא קיבול הוא. המערער מסתמך על סעיף 14(א) לחוק החוזים הקובע:

"טעות" 14. (א) מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר בחוזה והצד השני ידע או היה עליו לדעת על כך, רשאי לבטל את החוזה".

טענה זו אינה מקובלת עלי, הערכה מוטעית של אירועים שיתרחשו או נסיבות שיתקיימו לאחר עריכת החוזה איננה בגדר טעות. טעות שכל כולה היא טעות בכדאיות העסקה איננה בגדר טעות. סעיף 14(ד) לחוק החוזים קובע:

"טעות" 14. (ד) "טעות" לעניין סעיף זה וסעיף

15 – בין בעובדה ובין בחוק, להוציא טעות שאינה אלא בכדאיות העסקה”.

כפי שמציינת המלומדת ג' שלו:

”כדאיות עסקה היא תשואה, טובת הנאה, תועלת, ערך או שווי, שאדם מתעתד להפיק מעסקה. טעות בכדאיות העסקה היא טעות המתייחסת לערך העסקה, לשוויה המסחרי או הכלכלי היחסי. מי שחשב שהוא עשוי להרוויח מעסקה מסוימת שיעור רווח מסוים, ומטעמים שונים הצטמצמו רווחיו כדי מחצית – טעה לגבי כדאיות העסקה. כמוהו גם מי שקנה נכס שערכו נמוך במחיר גבוה או מי שהעדיף לקבל מיד סכום כסף ולא להמתין בערך הריאלי של מנייתו” (גבריאלה שלו דיני חוזים 203 (מהדורה שנייה, התשנ”ה)).

טעותו של המערער היא טעות בכדאיות העסקה. באם מניות טריון לא היו עולות בצורה חדה באותה תקופה בבורסה לא היה טוען המערער דבר וחצי דבר כנגד הסדר המס. באם אותן מניות היו מאבדות מערכן הסדר המס היה מגן על המערער ומקטין את סכום המס לתשלום. כך שטעותו של המערער היא טעות בהערכתו את עליית המניות. טעות כזו אינה עילה לביטול החוזה.

20. בדברי ההסבר שצורפו לדו”ח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי ושהיוו את היסוד לתיקון 147 לפקודת מס הכנסה בעניין החלטות מקדמיות נקבע כי:

”החלטת מיסוי בהסכם הינה החלטה אשר מעצם טיבה מוסכמת על הצדדים ולעיתים נובעת היא מפשרה בין עמדות הצדדים. הליך להוצאת ההחלטה כאמור, כרוך על פי רוב בקיומו של משא ומתן הן באשר לתוצאת המס של העסקה על פי המתווה הנדון והן באשר לניסוח ההחלטה, על תנאיה וסייגיה” (דו”ח הועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי, עמ’ 33)

הדברים הנ”ל מתאימים להתנהלות הדברים בין המערער לבין המשיב. בין השניים התקיים משא ומתן שבסופו הגיעו להסדר המס המבוקש. תיקון 147 לפקודת מס הכנסה חוקק אומנם לאחר האירועים שבפנינו אך התיקון בא למסד פרקטיקה שהייתה נהוגה לפניו, ואשר ניתן ללמוד ממנה לגבי הדרך המקובלת לכריתת הסכמים

מסוג זה. למעשה הפרקטיקה הנהוגה לפני התיקון הייתה כי רוב החלטות המיסוי היו בהסכם:

”בהקשר זה יצוין, כי על פי הפרקטיקה הנוהגת כיום, רוב החלטות המיסוי הן, למעשה החלטות מיסוי בהסכם. ברוב החלטות נעשה הליך (לעתים ממושך) של ניהול משא ומתן בין הפונה לרשות המס, הן באשר לתוצאת המס והן באשר לניסוח ההחלטה, על תנאיה וסייגיה. בחלק מן המקרים מחתימה רשות המס את הפונה על מכתב שבו מאשר הנישום את הסכמתו לאמור בהחלטה, תוך התחייבות לפעול על פיה. בחלק אחר של המקרים התנהגותו של הנישום בהתאם למתווה ההחלטה היא זו שמשכללת הסכם בין הצדדים או מעידה על קיומו.”
(דו"ח הוועדה לבחינת מתן החלטות מיסוי, עמ' 34)

לסיכום נקודה זו, בין המערער למשיב נחתם הסכם בו הציע המשיב למערער את הסדר המס, והמערער בחר ליישם את הסכם המס ובכך התבצע קיבול על ידו. ההסכם שנחתם מחייב הן את המערער והן את המשיב, ולכן מנוע המערער מלבטל את ההסכם בדרך של תיקון דו"ח.

חוקיות המיסוי

21. לטענת המערער, המשיב פעל להטיל מס על המערער שלא על פי חוק, בשיעור העולה על השיעור הקבוע בפקודת מס הכנסה, באופן שאינו עולה בקנה אחד עם חוק יסוד: משק המדינה וחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. עוד מוסיף בא כוח המערער וטוען כי דיני המס במסגרת צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), התשנ"ב–1992, קובעים באופן שאינו משתמע לשתי פנים כי על מכירת נייר ערך זר יושת מס בשיעור של 35%. חרף זאת קבע המשיב במסגרת מכתב אגרון (סעיף 3.3 להסדר המס) כי יש להטיל על המערער מס בשיעור של 50% בגין מכירת נייר ערך זר הוא מניית טריון אשר בידי המערער. תוצאתו של הסדר המס לפי המערער היא אפוא הטלת מס על המערער בניגוד לחוק. מתחם חיותו של הסדר המס הוא מקום בו הדין עמום או חסר, אך בהינתן הסדר חוקי ברור כאמור לעיל, אין לאפשר חריגתו של ההסדר המס מגדרי דין החוקיות.

22. בפתח הדברים אציין כי מדובר בשאלה העולה לראשונה במסגרת הערעור לבית משפט זה. הכלל הנקוט בשאלה של העלאת טענה לראשונה במסגרת הערעור הינו כי:

"בית משפט לערעורים לא ידון, בדרך כלל, בנימוק ערעור שלא נטען בדרגה הראשונה; מערער שלא הביא טענה לפני הדרגה הראשונה, מה לו כי בערעורו ילין עליה? עם זאת רשאי בית המשפט לערעורים, לפי שיקול דעתו, להתיר לראשונה העלאתה בערעור של טענה משפטית צרופה העולה מן התשתית העובדתית שנקבעה כדין בערכה הראשונה". (ההדגשה הינה שלי, ס' ג') (יואל זוסמן, סדרי הדין האזרחי 816 (מהדורה שביעית, 1995) (ההדגשה הינה שלי, ס' ג'))

כך גם נקבע בע"א 776/86 עודה נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מד (4) 652,

: 658 (1990)

"ואולם, כאשר מדובר בטענות משפטיות או בטענות המתייחסות להסקת מסקנות מעובדות מוכחות, נוטה בית המשפט, בדרך כלל, להקל, ומאפשר את השמעתן, אף אם לא נטענו בערכאה הראשונה".

השאלה של חוקיות הסדר המס הינה טענה משפטית באופייה. לשם בירורה 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, תוך התחשבות בטענות הצדדים.

23. בטרם אכנס לעובי הקורה באשר לנושא אי החוקיות לה טוען המערער, ראיתי לנכון להבהיר נקודה בעלת חשיבות רבה להמשך הדיון, היא שאלת חסימת המניות.

בעלי המניות בחברת טלגייט קיבלו מניות בחברת טריון בעסקת החלפת המניות. מניות חברת טריון הן מניות סחירות בבורסה בארה"ב, כך שלכאורה שווי המניות ושווי העסקה היה ידוע. אולם רואי החשבון במכתב הבקשה להסדר המס מציינים כי:

"10% מהמניות שיתקבלו בעסקה כאמור יהיו חסומות לתקופה של שנה ויופקדו בידי נאמן. יתרת המניות שיתקבלו כאמור יהיו חופשיות למסחר החל ממועד רישומן למסחר (תקופה אשר ככל הנראה תארך כחודשיים לאחר מועד סגירת העסקה), קרי המניות יהיו חסומות בפועל לתקופה זו".

עוד מוסיפים רואי החשבון על כך ומציינים כי:

"חלק מבעלי המניות שהינם 'עובדי מפתח' יהיו חסומים לתקופה של 12 חודשים על מכירת מניותיהם".

רואי החשבון מבהירים כי כל המניות שהתקבלו בעסקת החלפת המניות הן מניות חסומות לתקופות זמן שונות. גם המשיב כחלק מהסכמתו להנפקת הסדר המס מסכים עם קביעה זו. יש לכן לראות את המניות שהתקבלו כתמורה כמניות חסומות.

24. על מנת לענות על השאלה האם ההסכם שנחתם עם המערער עומד בהוראות החוק יש לבחון את הוראות החוק הרלוונטיות ואת יחסי הגומלין ביניהם:

סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה קובע:

<p>1. (א) מסים, מילוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות".</p>	<p>"מסים מלוות חובה ואגרות</p>
--	---

סעיף 1(א) בא לקבוע כי אדם לא ישלם מסים, אלא אם כן הדבר נקבע בחוק. הרציונל העומד ביסוד הדברים הוא ניסיון לבטא את התפיסה לפיה, אין תשלום מסים ללא ייצוג וללא הסכמת הציבור. (ראו יוסף מ' אדרעי, חוק יסוד משק המדינה 91 (יצחק זמיר עורך, 2004); אהרון יורן "הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים" משפטים ז 310 (תשל"ז)).

25. פעולת המדינה מתבצעת באמצעות המינהל הציבורי. למינהל הציבורי כשרות משפטית מוגבלת, אין לו כוחות וסמכויות אלא בהתאם למה שהחוק העניק לו. הוא כפוף לעיקרון חוקיות המינהל. " (ראו יצחק זמיר הסמכות המינהלית 49 (1996)).

המקור החוקי להטלת מס הוא פקודת מס הכנסה וכי אין למשיב כל הרשאה חוקית מלבד זו שהוענקה לו בחוק.

בהתאם קובעת פקודת מס הכנסה בסעיף 245 כי:

<p>245. (א) לא יותרו ניכויים או קיזוזים ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או</p>	<p>"איסור מתן הנחות</p>
---	------------------------------------

והקלות

הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק, או מכוח סמכות מגודרת בחוק".

סעיף זה בא לעולם על מנת למנוע מצבים בהם יוכל פקיד השומה לתת הקלות בתשלומי המס לנישום מסוים, וכל זאת על חשבון אוצר המדינה ותוך יצירת אפליה בין נישומים.

26. כדי לבדוק האם אכן הוטלו כאן מיסים שלא על פי חוק יש לנתח את מנגנון המיסוי של עסקת החלפת המניות. אין חולק כי בענייננו מדובר בעסקת רווח הון. מיסוי רווח הון מוסדר בחלק ה' לפקודת מס הכנסה. סעיף 88 לפקודת מס הכנסה מגדיר רווח הון כדלקמן:

"הגדרות 88. "ריווח הון" - הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי".

כדי להגיע לרווח ההון יש להפחית מסכום התמורה שהתקבלה, דהיינו שווין של מניות חברת טריון את המחיר המקורי של מניות חברת טלגייט. באותו סעיף מוגדר גם המונח תמורה:

"תמורה" - המחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון כשהנכס נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד הנכס נקבע בתום לב ובלתי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - תהא התמורה המחיר שנקבע; והכל בניכוי הוצאות המכירה שהוציא הנישום באותה מכירה".

כדי שיצמח רווח הון צריך שתהיה מכירה של הנכס. גם מושג המכירה מוגדר בסעיף 88 לפקודה:

"מכירה" - לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם

יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה".

סעיף נוסף שחשוב לעניינו הוא סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה בנוסחו דאז. על רווח הון מוטל מס בשיעורים המפורטים בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה. כמו כן סעיף 91(ד) קובע כי על רווח הון יש לשלם מקדמה תוך 30 יום מיום המכירה:

"המס על ריווח הון

91. (א) ...

(ב) יחיד יהיה חייב מס על ריווח הון ריאלי בשיעורים המפורטים בסעיף 121, ויראו את ריווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת.

(ג) ...

(ד) (1) הנישום יהיה חייב לשם תוך שלושים יום מיום המכירה מקדמה בשיעור של 30% מרווח ההון, או בשיעור נמוך מזה אם הסכים לכך פקיד השומה לאחר שהנישום הראה טעמים סבירים להניח כי המס שיחול על ריווח ההון לא יגיע ל-30%.

סעיף 91(ב) קובע כי רווח הון יצטרף להכנסתו החייבת של הנישום בשלב הגבוה ביותר.

בעניינו, המשמעות המעשית מבחינתו של המערער הינה כי הוא ימוסה בשיעור של 50% שהוא שיעור המס השולי שלו. סעיף 91(ד) קובע כי תוך 30 יום מיום המכירה חייב היה המערער לשלם מקדמה של 30% מסכום רווח ההון.

הסעיף בפקודת מס הכנסה שדן במכירת ניירות ערך זרים הוא סעיף 16ה, שהסמיך את שר האוצר לקבוע שיעור מס מופחת או לפטור ניירות ערך זרים. שר האוצר התקין את צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), התשנ"ב-1992, שקבעו כי רווח הון ריאלי ממכירת נייר ערך זר יהיה חייב בשיעור מס של 35%.

27. אין מחלוקת על כך שברגע החלפת המניות מתגבש אירוע המס ומתבצעת מכירה. בהגדרת המונח מכירה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה נכללת האופציה של חליפין. משכך יש לומר העסקה דנן מצמיחה לבעלי המניות של חברת טלגייט רווח הון. התמורה עבור מניות חברת טלגייט התקבלה במניות חברת טריון. ברגע החלפת המניות יצאו מניות חברת טלגייט משליטת בעלי המניות בחברה ומשתכלל חוזה המכר.

28. המשיב, במסגרת הסדר המס סירב לדחות את אירוע המס בגין העברת המניות, וקבע כי אירוע המס בגין העברה המניות יהיה במועד העסקה, וזאת למרות בקשה מפורשת של רו"ח של המערער ל"הזיז" את אירוע המס, למועד המימוש או למועד מאוחר יותר.

סעיף 3.1 לכתב האישור קובע בצורה ברורה:

"אירוע המס בגין העברת המניות יהיה במועד העסקה, בו יראו את המניות המועברות כנמכרות".

בסירובו של המשיב "לשנות" את מועד אירוע המס, פעל הוא על פי דין, תוך הצמדות להוראות סעיף 88 לפקודת מס הכנסה. עם זאת, קבע המשיב את התמורה לפי מימוש מאוחר של מניית טריון, או תוך שנתיים ימים לפי המוקדם. כן קבע המשיב כי בעת מכירת מניות חברת טריון לא יראו אותן כמכירת נייר ערך זר לפי סעיף 16 לפקודת מס הכנסה.

מכאן ואילך החזיק המערער במניות חברת טריון (אותן קיבל כתמורה). במצב רגיל מכירת מניות חברת טריון הייתה מצמיחה אירוע מס נוסף, הנפרד מהאירוע הראשון שבו נמכרו מניות חברת טלגייט. גם אירוע זה הינו אירוע מס שבו נוצר רווח הון. חברת טריון הינה חברה זרה ומיסוי רווח הון בגין מכירת ניירות ערך זרים הינו בשיעור של 35% על פי התקנות מכוח סעיף 16 לפקודת מס הכנסה. אולם עקב סעיף 3.3 להסדר המס, במועד מכירת מניות חברת טריון, לא נראתה המכירה כמכירת נייר ערך זר, ועל כן אחוז המס על רווח ההון שנצמח מיום קבלת מניות טריון ועד יום מכירתן הינו 50%, וזאת על פי סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה.

29. רווח ההון שנבע למערער ממכירת מניות חברת טלגייט חויב בשיעור מס של 50% שהוא שיעור המס השולי של המערער, אי לכך יש כאן לכאורה תוספת מיסוי של

15% על הרווח שנצמח מיום עיסקת ההחלפה ועד יום מכירת מניות חברת טריון. האם תוספת זו הינה הטלת מיסוי שלא כחוק ובניגוד לסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה?

30. למעשה טענת אי החוקיות שמעלה המערער מתנקזת לשאלה האם שיטת כימות התמורה בגין מכירת מניות חברת טלגייט שקבע המשיב, הינה שיטה לא חוקית החורגת מסמכותו של המשיב ומהוראות פקודת מס הכנסה.

בסוגיה זו חשיבות מכרעת לעובדת היות המניות חסומות. באם המניות לא היו חסומות הייתה לבעלי המניות בחברת טלגייט אופציה לממש את המניות ולממש את הרווח אשר הוודאות לגביו היינה מלאה, כיוון שאז מחיר המניה היה ידוע ונהיר. במקרה כזה לא הייתה כל סיבה לקבוע מנגנון שונה לקביעת סכום התמורה משווי מניות התמורה הן מניות חברת טריון. במקרה זה היה ברור כי התמורה המוגדרת כמחיר שיש לצפות בין קונה מרצון למוכר מרצון היא שווי מניות טריון.

בשל יחודיות העסקה, קרי חוסר אפשרות לממש את המניות והעדר תמורה במזומנים על המניות שהוחלפו, נוצר מצב שבו אין וודאות לגבי הרווח או ההפסד אשר יתקבלו בעת מימוש המניות, היות ועד למועד מימוש מניות התמורה ערך המניות בבורסה יכול להשתנות מהותית, כפי שאכן קרה.

31. על כן עולה השאלה מהי התמורה שהתקבלה בעת העסקה. לכאורה היות ומניות מסוג דומה נסחרו בבורסה בארה"ב הרי שהתמורה הייתה ברורה וניתנת לכימות. אולם כיוון שמדובר במניות חסומות שלא ניתן לממשן, קביעת התמורה בדרך זו מותירה סימן שאלה גדול האם זו אכן התמורה הנכונה. ערך המניות ביום הקבלה לא מבטיח כי מדובר בערך זהה ביום ההשתחררות מן החסימה. אין כאן מימוש בפועל של רווח ההון. עיקרון המימוש הוא עיקרון יסוד בדיני המס בישראל:

"על אף העובדה, כי עקרון המימוש אינו מוצא את ביטויו הברור בהוראות פקודת מס הכנסה, נודע עקרון המימוש כעקרון יסוד בדיני המס בישראל. בהתאם לעקרון זה, אין לחייב אדם במס על הכנסה שטרם מומשה, שכן, כשם שהרווח הבלתי ממומש נוצר כתוצאה מעליית ערך, כך יכול הוא להיעלם כתוצאה מירידת ערך" (אייל רובין, גיא כץ, מועד המכירה לענין מס רווח הון, מסים טו (3) 42, 50 (2001)).

בדומה מתייחס המלומד י' אדרעי לנושא מיסוי רווחים בלתי ממומשים, תוך קביעה כי רווחים אלו גורמים שני קשיים - קושי להעריך את הרווח וחסרון כיס:

"ראוי לציין שני קשיים עיקריים לעניין מיסוי רווחים בלתי ממומשים. הקושי האחד נובע מקיומם של קשיי הערכת הרווח. הקושי השני קיים כאשר הגידול בשווי הנקי אינו מלווה בזרם מזומנים ועל כן ייתכנו מקרים שבהם הנישום לא יוכל לשלם את המס המגיע למרות הגידול שחל בעושרו" (יוסף אדרעי, על קשיי ההערכה של רווחים בלתי ממומשים ומימוש רעיוני, בסיס מס כולל בישראל, משפטים י"ב 431, 458 (1982)).

כך גם מציין המלומד ל' דוידאי כי היכולת לאמוד את סכום התמורה ברמת ודאות סבירה היא תנאי לעיתוי היווצרותו של אירוע מס בשיטת הדיווח על בסיס מצטבר:

"ככלל, דין המס הנוהג מתנה את עיתוי היווצרותו של אירוע מס לפי שיטת הדיווח על בסיס מצטבר לא רק בהתקיימות כל האירועים המקימים את הזכות לקבל (או את החבות לשלם) את התמורה, אלא גם בקיומה של יכולת לאמוד את סכום התמורה ברמת ודאות סבירה". (ליאור דוידאי "מיסוי עסקות שקיימים בהן פערי עיתוי" משפט ועסקים ה' 199, 233 (2006)).

32. בהתייחסו לשאלה דומה בנוגע להקצאת אופציות לעובדים, קבע בית המשפט כי יש למסות את האופציות במועד ההקצאה, אולם במקרה בו מדובר באופציות לא סחירות ניתן יהיה לדחות את המיסוי למועד המימוש:

"ואילו את דחיית המס הקבועה בסעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה יש לפרש באופן מצמצם המחיל את הדחייה רק על אופציות שאינן סחירות, אשר לגביהן קיים קושי לקבוע את שווייה של טובת ההנאה הניתנת לעובד במועד ההקצאה" (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר טבא נ' דר, פ"ד נח (4) 913, 929 (2004)). (להלן: עניין דר).

בדומה, משדובר היה בענייננו במניה חסומה, פירוש הדבר כי המערער לא יכול היה למכרה, ועד רגע מכירת המניות קיימת הייתה אי ודאות גדולה בקשר לתמורה שתקבל במכירה. אי לכך אין למעשה מימוש בפועל של רווח ההון.

33. על ידי גזירת התמורה ממכירת מניות חברת טלגייט ממחיר המכירה של מניות חברת טריון הפעיל המשיב אמצעי בעל הגיון כלכלי לכימות התמורה שהתקבלה בידי

המערער. מדובר במקרה בו התמורה אינה ברורה ואין ודאות בקשר לסכום שיתקבל בסופו של דבר בידי המערער מבלי שתהיה למערער שליטה על כך.

34. לא ניתן לומר כי במקרה הנוכחי פקודת מס הכנסה נתנה פתרון חד משמעי לשאלה זו. הפרשנות אותה נתן המשיב להוראה היא פרשנות מקובלת שאינה חורגת מן הסמכות שניתנה לו בפקודת מס הכנסה.

35. לחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם. נקודת המוצא בבואנו לפרש את חוקי המס היא לשון החוק. אולם מתוך לשון החוק יש לבחור את אותה פרשנות המגשימה את תכלית החוק. כפי שקבע בית המשפט בעניין זה:

”כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס, נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה...” (ע”א 165/82 קיבוץ חצור נ’ פקיד שומה רחובות, פ”ד לט(2) 70, 75 (1985)).

36. המשיב נתן להוראה פרשנות אשר מגשימה את מטרתה של חקיקת המס. המשיב כימת את התמורה בעד עסקת החלפת המניות תוך מתן פרשנות כלכלית המתאימה למציאות המשתנה ואשר מקיימת מערכת מס הוגנת כלפי הנישומים (ראו ע”א 1527/97 אינטבילדינג נ’ פקיד שומה תל אביב 1, פ”ד נ”ג (1) 699 (1999); ע”א 900/01 קלס רון נ’ פקיד שומה תל אביב 4, פ”ד נו (3) 750 (2003). במועד החלפת המניות למערער יש פוטנציאל להכנסה אבל לא הכנסה של ממש בכסף או שווה כסף, שכן המניות שהתקבלו בידיה היו חסומות למימוש. הפרשנות אליה חותר המערער משיקולי כדאיות היא אחת מן האפשרויות הפרשניות שניצבו בפני המשיב באותה עת. אלא שפרשנות זו אינה תואמת את המגמה הכללית שעוצבה בדיני מסים, מגמה המעדיפה את המהות הכלכלית בהתאם למציאות המשתנה ואשר תקיים מערכת מס הוגנת כלפי נישומים.

37. שיקולי המס הינם שיקולים מרכזיים בעולם העסקים הדינמי בו אנו חיים. אנו עדים לתהליכים של גלובליזציה, של פריצת גבולות כלכליים. חדשות לבקרים מתפתחים מכשירים פיננסיים חדשים ומבוצעות עסקאות חדשות ומורכבות. פקודת מס הכנסה הסמיכה בסעיף 145(א)(2)(ב) את פקיד השומה לחתום על הסכמי שומה. בבואו לחתום על הסכמים אלו יש לאפשר לפקיד השומה מרווח פרשנות להוראות פקודת מס הכנסה. ללא מרווח פרשנות זה פקיד השומה יתקשה לבצע את תפקידו.

38. בהתאם, ההתייחסות למניות טריון הינה רק אמצעי לכימות התמורה בגין מכירת מניות טלגייט, ועל כן אחוז המס בגין מכירתן הינו 50%.

39. על פי הסדר המיסוי, כעבור שנתיים מיום העסקה, באם לא היה מוכר את מניות טריון היה המערער מחוייב במס על מכירת מניות טלגייט לפי שווי מניות חברת טריון בנקודת זמן זו, מבלי שמכר את מניות טריון כלל. לאחר מכן כאשר היה המערער מוכר את מניות חברת טריון הוא היה ממוסה עליהן כמכירת נייר ערך זר. עובדה זו ממחישה את העובדה כי מניות טריון לא מוסו בשיעור מס של 50% אלא המיסוי הוא בגין מכירת מניות חברת טלגייט אשר כומת במניות חברת טריון. המניות נשוא המיסוי במקרה זה הן מניות חברת טלגייט. הכימות הוא לפי שווי מניות טריון שהוקצו למערער. דרך זו לכימות שווי העסקה מהווה מתן פרשנות סבירה לפקודת מס הכנסה, שאינה נוגדת את עיקרון החוקיות. הנכס נשוא המיסוי היא המניה אשר נמכרה ולא המניה אשר הוקצתה. ולכן המיסוי יהיה לפי שיעור המס על המניה שנמכרה (הוחלפה) ורק הכימות יהיה בכספים שיתקבלו עבור מכירת המניה הזרה.

תיקון 123 לפקודת מס הכנסה.

40. לבסוף ראוי להתייחס לתיקון 123 לפקודת מס הכנסה. תיקון זה מסדיר, בין היתר, את הסוגיה של מיסוי עסקאות החלפת מניות בהסדר סטטוטורי בסעיף 104(ח) לפקודת מס הכנסה. סעיף 104(ח) עוסק בשאלת המס החל בעסקת החלפת מניות. תיקון 123 לפקודת מס הכנסה למרות שהתקבל ביום 27.11.2000 הוחל ברובו הגדול מיום 1.1.2000. ההכרעה במחלוקת שהונחה לפתחנו מתייחסת אפוא למצב החוקי ששרר טרם תיקון 123 לפקודת מס הכנסה.

הסעיף מעגן בחוק הסדר דומה להסדר המס שניתן למערער. העקרונות הכלליים אותם מעגן הסעיף הם: בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף ועל פי בקשה

מראש של הנישום, לא תחשב החלפת המניות כאירוע מס ביום ההחלפה. כמו כן נקבע כי התמורה בגין המניות הנמכרות באירוע החלפת המניות תיקבע על פי התמורה שתקבל עבור מכירת מניות התמורה, או כעבור פרק זמן המוגדר בסעיף.

טוף זבר

41. מן הטעמים שבוארו לעיל הייתי מציע לדחות את הערעור, ולקבוע כי בין המערער לבין המשיב נחתם הסכם ממנו המערער לא יכול לסגת, וכן כי הפרשנות אותה יישם המשיב לגזירת התמורה בעסקת החלפת המניות היא פרשנות שאינה חורגת מעקרון החוקיות.

42. המערער ישא בשכר טרחת עורך דינו של המשיב, בסך 75,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' גרוניס:

אני מסכים כי דין הערעור להידחות. לא יכול להיות ספק בדבר שנעשה הסכם שומה בין המערער-הנישום לבין המשיב-פקיד השומה באשר לדרך מיסויה של העסקה המסוימת. המערער מעוניין לסגת מן ההסכם, לאחר שהתברר כי בשל שינויים שחלו בשלב מאוחר בערכן של מניות התמורה, אין ההסכם כדאי מבחינתו. ברי, כי אין לאפשר למערער לסגת בנסיבות אלה מן ההסכם. ניתן אך לשער מה היה אומר המערער אילו השינוי בערך היה בכיוון ההפוך ואילו המשיב-פקיד השומה היה מנסה לטעון שאין ההסכם מחייבו. אשר לטענת המערער כי ההסכם האמור נגוע באי-חוקיות: טענה זו כלל לא נטענה בערכאה הדיונית. בנסיבות מקרה זה, ועל רקע דרך התנהלותו של המערער, אין מקום לבחון אותה לראשונה בערכאת הערעור.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

מקובלת עלי עמדת חברי השופט ס' ג'ובראן כי ניתן היה לקבל החלטת מיסוי בהסכם המחייבת את רשויות המס ואת הנישום כאחד אף טרם חקיקתו של סעיף 158 ב לפקודת מס הכנסה במסגרת תיקון 147 לפקודה. כמו כן, מקובלת עלי מסקנתו של חברי לפיה מן העובדות שהוכחו במקרה דנן עולה כי המערער והמשיב אכן הגיעו

להסכם כזה שתנאיו פורטו במכתב אגרון מיום 23.12.1999 והמערער פעל לביצועו כפי העולה מהדו"ח שהגיש ביום 18.7.2000 ומהפקדת מניות טריון בנאמנות.

יתר על כן, כחברי אף אני סבורה שהמערער לא הציג בטיעונו נימוק מבוסס כלשהו המצדיק את ביטול ההסכם. אחת הטענות המרכזיות שהעלה המערער בהקשר זה לראשונה בשלב הערעור היא טענת אי-חוקיותו של ההסכם. ככלל, יש להתייחס במשנה זהירות אל טענת אי-חוקיות המועלית כמוצא אחרון על ידי מי שמנסה להיחלץ מהסכם בכל דרך לאחר שהתברר לו כי הוא בלתי כדאי מבחינתו. יפים לכאן דבריו של בית משפט זה בהתייחסו להתנהלות דומה של צד לחוזה וכה אמר:

טענה כזו ונימוקים כאלה בפי המערערים דגן הם בבחינת "טובל ושרץ בידו". לא אחת נאמר, וחזר ונאמר בבית-משפט זה, כי תקנת הציבור מחייבת, בראש ובראשונה, שאדם יכבד הסכם והתחייבות, שקיבל על עצמו ברצון חופשי, בידיעה ברורה ובהבנה מלאה של פרטי העיסקה. המערערים דגן עשו ככל אשר לאל ידם כדי לפגוע ביסוד מוסד זה של כיבוד החוק, ומשכלו כל הקצין, ודבר זה לא עלה בידם, טרחו ומצאו, כי ההסכם דגן נגוע הוא באי-חוקיות. ומשמצאו כך, מבקשים הם לבוא על מטרותם ולהתחמק מלמלא אחר ההסכם שבאו עליו, מתוך שדואגים הם, כביכול, שמא חס ושלום יבולע לסדר הציבורי הטוב באכיפת הסכם, הנגוע באי-חוקיות. התנהגות זו של המוכרים, שעושים מעשה זמרי ומבקשים שכר כפנחס, מחייבים את בית המשפט במשנה זהירות בבואו לדון בטענתם זו בדבר אי-אכיפת החוזה (ע"א 533/80 אדרעי נ' גדליהו, פ"ד לו(4) 281, 291 (1982)).

במקרה שלפנינו נכונים הדברים ביתר-שאת בהתחשב בכך שהמערער הוא שיזם את ההסכם על פי קווי המתאר שהציעו רואי החשבון מטעמו (ראו סעיף 3 למכתב רואי החשבון מיום 11.10.1999) ואותם רואי החשבון אף דחקו ברשויות המס לקבל את ההסכם בהבהירם כי בכך תלויה ההתקשרות בעסקה להחלפת מניות טלגייט במניות טריון (ראו עמוד 4 למכתב רואי החשבון מיום 11.10.1999). בין אם מושתק המערער מלטעון לאי-חוקיות בנסיבות אלה (ועוד בשלב כה מאוחר של הדיון כעמדת חברי השופט א' גרוניס) ובין אם לאו מכל מקום, טענת אי-חוקיות אין בה בעיני על מה שתסמוך גם לעיצומם של דברים. בכל הנוגע למועד תשלום המס הסביר מר רחמים יפת, פקיד שומה כפר-סבא, בעדותו כי מדובר בפתרון פרשני שאימצו רשויות המס טרם הסדרת הנושא בהוראה סטטוטורית מפורטת (סעיף 104ח אשר נוסף לפקודה בתיקון 123). זאת נוכח שכיחותן היחסית של עסקאות להחלפת מניות ונוכח הצורך

ליתן מענה למאפיינים המייחדים עסקאות אלה ובהם החסימה לפרק זמן נקוב של הזכות למכור את המניות המוקצות הניתנות בתמורה למניות הנעברות. אשר לשיעור המס המערער ניסה להיתלות לעניין זה בשיעור המס המופחת (35%) שחל במכירת נייר ערך זר וטען כי האמור בסעיף 3.3 למכתב אגרון הוא מוקד אי-החוקיות במקרה דנן משום שעל פיו התיימר סגן נציב מס הכנסה לגבות מס ללא היתר ובניגוד לחוק. וכך קובע סעיף 3.3 הנ"ל למכתב אגרון:

על אף האמור בכל דין לא ייראו במניות המוקצות בחברה הקולטת, במועד המכירה, כנייר ערך זר כהגדרתו בסעיף 16 לפקודה. קרי חישוב המס יהיה בהתאם לקבוע בפרק ה' לפקודה ולא יחול שיעור המס המופחת החל במכירת נייר ערך זר.

אכן, ניסוחו של סעיף זה אינו מוצלח ובצדק טוען המערער כי נציב מס הכנסה אינו רשאי ואינו מוסמך להטיל מס בניגוד להוראות החוק (ראו ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרטומות מאוחדים בע"מ, פסקה 10 (טרם פורסם, 22.8.2007)). ממילא אין הוא רשאי ואין הוא מוסמך להתקשר בהסכם הקובע זאת. אלא שבמקרה דנן ולמרות הניסוח הבלתי מוצלח של סעיף 3.3 למכתב אגרון, אין מדובר כלל בשיעור מס החל במכירת נייר ערך זר (מניות טריון) אלא בשיעור מס החל במכירת נייר ערך זר (מניות טלגייט) ושיעור זה עומד על 50%. העובדה כי הוסכם בין הצדדים לגזור את שווי המכירה של מניות טלגייט בעסקת החליפין משוויין של מניות טריון במועד שנקבע לתשלום המס (בין אם אלה תימכרנה עד אז בפועל ובין אם לאו) אין בה כדי לשנות באופן כלשהו את שיעור המס החל כחוק על מכירת מניות טלגייט כניירות ערך ישראליים ואין היא אלא מנגנון מוסכם שנקבע לצורך חישוב סכום המס ולא יותר.

בשל כל הטעמים המפורטים לעיל אני מצרפת את דעתי לדעתו של חברי השופט ס' ג'ובראן כי דין הערעור להידחות.

ש ו פ ט

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

ניתן היום, כ"ד בשבט התשס"ח (31.1.2008).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט