



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2829/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערת: קבוצת חברות שמעוני בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום
23.2.2011 ב-ע"מ 40516-02-10 שניתן על ידי כבוד השופט
מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ' בטבת התשע"ג (2.1.13)

בשם המערערת: עו"ד שלומי לזר, עו"ד אמנון רפאל

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

1. ביום 28.2.2008 הגישה המערערת, קבוצת חברות שמעוני בע"מ (להלן: החברה), השגה על שומות שהוציא לה פקיד השומה מהיחידה הארצית לשומה (להלן גם: פקיד השומה) לשנות המס 2003-2005. ביום 26.2.2009 חתמו הצדדים על הסכם, שכותרתו "הסכם שומה". בהסכם מועלות סוגיות שונות שלגביהן הגיעו הצדדים להסכמה. סעיף 8 להסכם, שפרשנותו עומדת במרכזו של ערעור זה, קובע:

"במידה ותפורסם במהלך שנה מיום חתימת הסכם זה הוראת ביצוע המשנה את פרשנות רשות המסים לדרך העמסת הוצאות המימון על נכסים לא מניבים, תהא

לחברה הזכות לתבוע עיון מחדש בהחלטה בגין סוגיית אי התרת הוצאות המימון. כמו כן לחברה תהא הזכות לערער לבית המשפט על החלטת פקיד השומה בעמ"ה בעניין זה.

הוצאות המימון שתואמו במסגרת הסכם זה מפורטים (כך במקור – מ.נ.) להלן:

2005	2004	2003
198,442	336,778	448,848

"

(ההדגשה הוספה – מ.נ.).

2. במהלך שנה מיום החתימה על ההסכם לא פורסמה הוראת ביצוע כאמור ברישא של סעיף 8 להסכם. החברה ביקשה להאריך את תקופת השנה בשנה נוספת אך פקיד השומה סרב לכך. ביום 23.2.2010, שלושה ימים לפני חלוף שנה מחתימת ההסכם, הגישה החברה ערעור מס הכנסה לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בהתבסס על סעיף 8 להסכם (להלן: "הערעור" או ערעור מס ההכנסה). בערעור זה התבקש בית המשפט לקבוע כי יש להתיר את הוצאות המימון שלה בניכוי בשנות המס 2003-2005. הודעת הערעור, שאורכה עמוד אחד, פותחת באלו המילים:

"בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס ההכנסה [נוסח חדש] – תשכ"א-1961 ('הפקודה') ובהתאם לתקנות בית המשפט (ערעורים בענין מס הכנסה) התשל"ט-1978 מוגשת בזאת לבית המשפט הנכבד הודעת ערעור על שומות שהוציא המשיב למערערת לפי סעיף 152(א) לפקודה, בגין השנים 2003-2005. (ההדגשה הוספה – מ.נ.).

3. פקיד השומה ביקש לסלק את ערעור מס ההכנסה על הסף. בבקשתו, נטען כי הצדדים הגיעו להסכם שומה לפי סעיף 152(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). נטען כי לפי הוראות הפקודה, לא ניתן לחלוק על שומה שבהסכם באמצעות השגה או ערעור (ניתן לחלוק אך על ההסכם עצמו, וזאת מפאת טענה לפגם בו). נטען כי החברה מסתמכת על סעיף 8 להסכם בחוסר תום לב, וכי הסכמה בין צדדים אינה יכולה ליצור זכות ערעור מקום שאין זכות זו מוסדרת בחקיקה הרלוונטית. עוד טען פקיד השומה כי פרשנותה של החברה, כי רשאית היא מכוח ההסכם לערער על סוגיה אחת בלבד בהסכם, חסרת כל הגיון. לגישת פקיד השומה, התנאי לקיום זכות ערעור לפי סעיף 8 להסכם הוא פרסום הוראת ביצוע כאמור ברישא לאותו סעיף – תנאי שלא התקיים. עוד טען פקיד השומה כי התקופה בת השנה שנקבעה בסעיף 8 להסכם נקבעה על רקע סעיף 147 לפקודה,

המקנה סמכות למנהל לעיין בכל הליך לפי הפקודה ולתקנו תוך שנה אחת. על-פי הטענה, פקיד השומה הסכים מראש בסעיף 8 להסכם לבחון מחדש את סוגיית אי התרת הוצאות המימון בעניינה של החברה, זאת בעקבות פרסום הוראת ביצוע תוך שנה, מאחר שזו יתרת התקופה שבה ניתן היה לפעול במסגרת סמכות המנהל לפי סעיף 147 הנזכר. לפי פרשנותו של פקיד השומה, הזכות להגיש ערעור מס הכנסה המופיעה בסיפא לסעיף 8 להסכם מתייחסת אך לערעור על החלטת המנהל בעקבות עיון חוזר לפי סעיף 147 כאמור, באופן העולה בקנה אחד עם זכות הערעור הקיימת בסעיפים 147 ו-152 (ב) לפקודה. נטען כי אין לקבל פרשנות שהסיפא של סעיף 8 להסכם, המקנה זכות ערעור, מנותקת מהרישא לאותו סעיף הקובעת שהאפשרות לעיון חוזר מותנית בפרסום הוראת ביצוע.

4. בתגובה לבקשה לסילוק על הסף, טענה החברה כי סעיף 8 להסכם הוסף להסכם לאור דרישתה שלה לנתק את סוגיית ההתרה בניכוי של הוצאות המימון (להלן גם: הסוגיה) מיתר הנושאים שהוסדרו בו. לטענת החברה, סעיף 8 להסכם מתיר בידיה שתי חלופות שונות: האחת, זכות, אם תפורסם הוראת ביצוע תוך שנה, לדרוש עיון מחדש בסוגיה; השנייה – חלופה אשר אינה תלויה בתנאי כלשהו – זכות לפנות בערעור לבית המשפט להכרעה בסוגיה. החברה הוסיפה וטענה כי מי שמסרה תצהיר מטעם פקיד השומה בתמיכה לבקשה לסילוק על הסף לא השתתפה במשא ומתן לכריתת ההסכם ולכן היא איננה יכולה להעיד על כוונת הצדדים לו. לעומת זאת נציג החברה הצהיר, בתצהיר שצורף לתגובה לבקשה, כי הוא פנה לפקיד השומה על מנת שזה ידון מחדש בסוגיית הוצאות המימון, אולם פקיד השומה סירב לבקשה זו. עוד טענה החברה כי לאחר שפקיד השומה סירב לבקשה לעיון מחדש, היה עליו לקבוע את המס לתשלום בצו ולהעביר את ההכרעה בעניין לבית המשפט. נטען כי יש לראות את פקיד השומה כמי שהוציא צו כאמור וכמי שמושקע מלמען אחרת. עוד טענה החברה כי בחירתו של פקיד השומה, להימנע מהגשת תצהיר של נציג שהיה מעורב במשא ומתן, מראה שכל הצדדים המעורבים ידעו היטב כי במסגרת ההסכם נשמרה לחברה הזכות להעמיד את סוגיית הוצאות המימון להכרעה שיפוטית. עוד טענה החברה כי הבקשה לסילוק על הסף הוגשה בחוסר תום לב, במטרה לחסום את זכות הגישה שלה לערכאות, שהיא זכות חוקתית, ולשלול ממנה זכות שהוענקה לה כדין בסעיף 8 להסכם. אף הניסיון של פקיד השומה לטעון להעדר תוקף משפטי של סעיף המסדיר התדיינות עתידית בין הצדדים מהווה חוסר תום לב. החברה טענה כי דווקא פרשנותו של פקיד השומה היא בלתי הגיונית, שכן היא מובילה לתוצאה שסעיף 8 להסכם הוא בגדר אות מתה: החברה הרי ממילא היתה זכאית, גם ללא סעיף 8 להסכם, לפנות למנהל לעיון חוזר בהסכם תוך שנה. עוד טענה החברה כי אין רלוונטיות לאסמכתאות שאליהן הפנה פקיד השומה

בנוגע לזכות הערעור בענייני מס הכנסה, שכן החברה אינה מבקשת לפתוח את ההסכם או לשנותו; בפנייתה לבית המשפט מיישמת החברה את ההסכם המקנה לה את זכות הפניה האמורה, ופקיד השומה הוא שמנסה להתכחש להסכם.

פסק הדין בערעור מס ההכנסה

5. בפסק הדין הדוחה על הסף את ערעור מס ההכנסה, קבע בית המשפט המחוזי (השופט מ' אלטוביה) כי על אף הכלל שלא ניתן, ברגיל, להגיש הודעת ערעור על שומה שיצאה על בסיס הסכם שומה, קבעו הצדדים כי בתנאים מסוימים תוכל המערערת בכל זאת לפנות לבית המשפט בהודעת ערעור. סעיף "מילוט" זה כדבריו, סעיף 8 להסכם, נועד רק למקרה שבו תשתנה עמדתה העקרונית של הרשות בקשר לסוגיה. אם תשתנה עמדתה העקרונית אך פקיד השומה ימצא במסגרת עיון מחדש כי למרות שינוי העמדה העקרונית החברה אינה זכאית להכרה בהוצאת מימון, רק במקרה כזה שמורה לחברה הזכות לפנות בהודעת ערעור לבית המשפט על ההחלטה בבקשה לעיון מחדש. נקבע כי לשון סעיף 8 להסכם ברורה ואינה מתיישבת עם טענות החברה. שכן אם לא תשתנה עמדתה העקרונית של הרשות, נשאלת השאלה "מהו שקול הדעת שמבקשת [החברה] להעמיד לבחינה?". החברה ידעה את עמדתה של הרשות בענין אי התרת הוצאות מימון בנוגע לנכסים לא מניבים, הצדדים הסכימו להגיע לפשרה במכלול הסוגיות שהיו שנויות במחלוקת על בסיס עמדה זו. כיוון שהרשות שקלה את האפשרות של שינוי המדיניות בענין ניכוי ההוצאות, החברה בקשה פתח לבחינה מחדש של הסוגיה אם מדיניות זו תשתנה. אולם, הואיל ומדיניות זו לא השתנתה בתוך התקופה המוסכמת בת שנה אחת, לא נוצר הצורך בהפעלת סעיף 8 להסכם. אם החברה לא היתה מוכנה לקבל את המדיניות של הרשות, היה באפשרותה להמשיך לחלוק על עמדתו של פקיד השומה ולפנות לבית המשפט בערעור בעקבות הוצאת צוים. צוין כי ענין שבשגרה הוא שנישומים מגיעים עם רשות המסים להסכמים חלקיים בלבד ואת יתר המחלוקות מעבירים הם להכרעת בית המשפט. נדחתה טענת החברה שלנוכח הזכות הקיימת ממילא לפנות למנהל, אין היגיון בפרשנות פקיד השומה. נקבע כי הרבותא בסעיף 8 להסכם היא שאף על פי שלפי סעיף 147 לפקודה רשאי המנהל לא להיעתר לבקשת נישום לעיין מחדש, מדאש ניתנה לחברה הסכמת המנהל לכך. בסיום פסק הדין נקבע-

"הסכם שומה מכוח סעיף 152(א) אינו בר ערעור. הפסיקה מכירה באפשרות של יישום לקוי של הסכם שומה בידי המשיב [פקיד השומה] והצורך של התערבות של ערכאה משפטית בכך, אולם לא זה המקרה כאן".

6. לטענת החברה, בית המשפט המחוזי הניח את המבוקש בענין נסיבות כריתת ההסכם – שהחברה הסכימה לקבל את עמדת פקיד השומה בסוגית התרת הוצאות המימון בניכוי – זאת בהיעדר תשתית ראייתית כלשהי, ותוך התעלמות מהדברים המפורשים שנכללו בתצהיר שהוגש על-ידי מייצגה של החברה, אשר השתתף בכל הדיונים שהתקיימו לקראת חתימת ההסכם. לטענת החברה, פסק הדין מוביל לעיוות מס חמור, שכן פקיד השומה מיישם מדיניות שונה באותה סוגיה בעניינם של נישומים אחרים. נטען כי סילוק על הסף הוא סעד קיצוני הניתן רק כאשר ברור באופן מוחלט כי ההליך יידחה גם לאחר דיון לגופו של ענין. במישור הלשוני, מדגישה החברה את צירוף המלים "כמו כן" בסיפא של סעיף 8 להסכם, כמלים אשר מנתקות את הסיפא מהתנאי שברישא בדבר פרסום הוראת ביצוע חדשה. לטענת החברה, העובדה שסוגית ההתרה בניכוי של הוצאות המימון הופרדה מהסוגיות האחרות בהסכם תומכת אף היא בפרשנותה. נטען כי פקיד השומה הוא שניסח את סעיף 8 להסכם, ולפי הכלל בדבר פרשנות לרעת המנסח, ככל שקיימות מספר פרשנויות אפשריות, יש להעדיף את פרשנות הצד שכנגד – בענייננו, של החברה. החברה טוענת כי לא היה מקום לקבל את טענות פקיד השומה בענין קשר בין סעיף 8 להסכם לבין סעיף 147 לפקודה המסמיק את המנהל לעיין בכל הליך ולתקנו תוך שנה, שכן סעיף 147 כלל אינו מוזכר בהסכם ואף לא עלה במשא ומתן. זאת ועוד: סעיף 8 להסכם נוקט לשון של "החלטת פקיד השומה", ולא "החלטת המנהל" שהוא בעל הסמכות לפי סעיף 147. ההחלטה שעליה ניתן לערער לפי סעיף 8 להסכם, לטענת החברה, היא החלטה של פקיד השומה, ולא של המנהל. בנוסף לטענות שנמנו, חוזרת החברה גם על יתר הטענות שהיא טענה בערעור מס ההכנסה.

7. פקיד השומה סומך ידו על פסק הדין של בית המשפט המחוזי וחוזר על הטענות שנטענו בבקשתו לסילוק הערעור על הסף. פקיד השומה טוען כי החברה היא שמבקשת להשתמט מקיום התחייבויותיה בהסכם השומה, בכך שהיא הגישה ערעור מס הכנסה. לטענת פקיד השומה, צירוף המלים "עניין זה" שבסעיף 8 סיפא להסכם, המזכה את החברה לפנות לבית המשפט, מתייחס רק להחלטה שתתקבל אם וכאשר תפורסם הוראת ביצוע תוך שנה. נטען כי הכלל בדבר פרשנות נגד המנסח אינו רלוונטי במקרה זה, הואיל והוא חל רק כאשר מדובר בחוזה הניתן לפירושים שונים. לחילופין טוען פקיד השומה כי העובדה שסעיף 8 הוסף לבקשת החברה הופכת את החברה למי שנהנתה מ"עדיפות בעיצוב" הסעיף, ויש להפעיל את הכלל נגדה. לטענת פקיד השומה, המצהירה מטעמו בבקשה לסילוק על הסף טיפלה בבקשה שהגישה החברה להארכת

התקופה בסעיף 8 להסכם לאחר חתימתו, ומכאן שהיא היתה הפקידה המתאימה לתמוך בבקשה לסילוק על הסף. לנוכח הלשון הברורה של ההסכם, ממילא לא היה פגם באי הבאה לעדות של פקיד מבין אלה שהיו שותפים למשא ומתן לקראת חתימת ההסכם.

דיון

8. דין הערעור להידחות. פרשנותו של בית המשפט להסכם שבין הצדדים מקובלת עלי. אפתח בכך שהמערערת התימרה להגיש ערעור שכלל אינו קיים בדין. סעיפים 152 ו-153 לפקודת מס הכנסה קובעים:

<p>152. (א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.</p> <p>(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.</p> <p>(ג) אם בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהושגה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה, ובאישור המנהל – בתוך חמש שנים מתום שנת המס כאמור.</p>	<p>הסכם או החלטה בהשגה</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------

<p>153. (א) מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה.</p> <p>(ב) הערעור יוגש ויהא נדון בהתאם להוראות הפקודה ובהתאם לתקנות</p>	<p>זכות ערעור</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------

סדרי הדין שהותקנו לפיה ופקיד השומה
יהיה המשיב בערעור.

9. הודעת הערעור בענייננו פותחת באלו המילים:

"בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודת מס ההכנסה [נוסח חדש] – תשכ"א-1961 ('הפקודה') ובהתאם לתקנות בית המשפט (ערעורים בענין מס הכנסה) התשל"ט-1978 מוגשת בזאת לבית המשפט הנכבד הודעת ערעור על שומות שהוציא המשיב למעוררת לפי סעיף 152(א) לפקודה, בגין השנים 2003-2005." (ההדגשה הוספה – מ.נ.).

בהמשך הודעת הערעור מסופר כי ב-26.2.2009 נערך הסדר בין קבוצת חברות שמעוני לבין פקיד השומה. צוין כי מרבית הנושאים אשר היו במחלוקת בין המערערת לבין המשיב באו על פתרונם במסגרת ההסדר, למעט נושא ההתרה בניכוי של הוצאות מימון בגין הלוואות שהעניקה המערערת לחברות הבנות שלה. סעיף 8 להסדר (שצוטט לעיל), כך מוסיפה הודעת הערעור, "קבע בין היתר כי למערערת הזכות לערער לבית המשפט על החלטת המשיב בעניין תיאום הוצאות המימון של המערער בסך (וכאן מופיע פירוט הסכומים שבהסדר). ה"הסדר" שבו מדובר בהודעת הערעור הוא המסמך הנושא כותרת "הסדר שומה", שסעיף 8 שלו צוטט לעיל.

10. על פני הדברים מתיימרת כאן המערערת ליצור ערעור שאינו קיים בדין: ערעור על הסדר השומה. לדעתי בצדק קבע בית המשפט המחוזי, כפי שצוטט לעיל, כי הסדר שומה מכח סעיף 152(א) אינו בר ערעור. כשמוגשת השגה, הדיון בה יכול להסתיים בהסדר, כאמור בסעיף 152(א); ככל שלא מושג הסדר, על פקיד השומה לקבוע את המס בצו בכתב, כאמור בסעיף 152(ב). על החלטת פקיד השומה לפי סעיף 152(ב) ניתן להגיש ערעור כאמור על פי סעיף 153(א). אין לעומת זאת ערעור על הסדר לפי סעיף 152(א) (ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב, פסקה 25 לפסק-דינו של השופט י' דנציגר (16.10.2012) (להלן – עניין מחלב)). המערערת התימרה אפוא להגיש ערעור שאינו קיים בדין והיה מקום לדחות את הערעור על הסף. מסקנה זו נתמכת גם בשיקולי היגיון: הסדר בין פקיד השומה לבין הנישום נשען על הסכמה בין הצדדים. אם הגיעו הצדדים להסכמה, עולה השאלה על שום מה נדרש ערעור עליה? בשל כך נקבע בפסיקה כי ניתן לתקוף הסכם שומה רק על בסיס פגמים ברצון, דהיינו פגמים המכרסמים בעצם קיומה של הסכמה לחתימה על ההסכם (ראו: עניין מחלב, פסקה 25 לפסק-דינו של השופט דנציגר; א' רפאל מס הכנסה כרך שישי 227-234 (2005); (להלן – רפאל מס הכנסה); השוו גם לפרק ב' בחוק החוזים (חלק כללי), התש"ל-1970,

שכותרתו "ביטול חוזה בשל פגמים בכריתו". את יכולתו לנסות לשכנע את פקיד השומה לסטות מעמדתו מיצה הנישום בעת ניהול המשא ומתן עמו. משנחתם ההסכם, הביע הנישום את הסכמתו לאמור בו ולא ראוי שיהיה מקום שיערער על כך. זאת להבדיל מהחלטה לפי סעיף 152(ב), שיסודה באי הסכמה בין הצדדים, ואשר בעקבותיה הגיע פקיד השומה להחלטה בעצמו והוציא שומה על-פי שיקול דעתו הבלעדי, שעל כן הגיוני ואף ראוי ליתן לנישום זכות לערער על כך – כפי שאכן קבוע בסעיף 153(א).

11. אם הדברים עשויים להיראות כפורמליסטים, אבהיר כי יש קשר הדוק בינם לבין פרשנותו של סעיף 8 להסדר, פרשנות העומדת בבסיס ההליך שלפנינו. לאחר שהתבוננתי בסעיף 8 להסדר השומה שוב ושוב, וחזרתי ועיינתי בטענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי הגם שהסעיף יכול לשאת, באופן עקרוני, את הפרשנות שמבקשת המערערת לקרוא לתוכו, הרי שפרשנות זו אינה מתיישבת עם ההיגיון הסביר ואינה עולה בקנה אחד עם כוונת הצדדים בניסוחו של הסעיף.

12. כאמור, וזהו הקשר בין האמור בפסקה 9 לעיל באשר לערעור בגין הסכם שומה לבין פרשנות הסעיף שבהסכם מושא ערעור זה, הכלל הוא שאין לנישום זכות ערעור על הסכם שומה. אין לנישום גם זכות להשיג על ההסכם או לבקש מפקיד השומה לפתוח את המשא ומתן ומחדש. עוד יצוין כי סעיף 147(א) לפקודה קובע אמנם את סמכותו של המנהל לתקן את החלטותיו של פקיד השומה או לשנותן. אולם, המנהל אינו חייב להפעיל סמכותו זאת, ולנישום אין זכות ערעור עצמאית על עצם סירובו של המנהל לשנות את החלטתו או לתקנה. ראו לעניין זה דבריו של בא-כוח המערערת בספרו:

"על הנישום לשכנע את נציב מס הכנסה לפעול בהתאם לסמכויות המוקנות לו מכוח סעיף 147. אם ימאן הנציב לעשות כן, ייאלץ הנישום לעתור לבית הדין הגבוה לצדק, כדי לנסות ולשכנעו לצוות על הנציב לפעול למענו על-ידי הפעלת הסמכויות המוקנות לו מכוח סעיף 147(א)(1) לפקודה" (רפאל מס הכנסה, 326; ההדגשה הוספה – מ.נ.).

וראו עוד: בג"ץ 56/67 גרוס נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כא(1) 558 (1967) ובג"ץ 282/67 פרץ נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כא(2) 429 (1967), אשר עליהם נסמך המחבר.

13. כאמור, סעיף 8 עניינו הוצאות המימון, האם תותרנה הן. עד למועד חתימת ההסכם, עמדתו של מס הכנסה הייתה לא להתירן, וכך גם עוגן בהסכם. אולם, המערערת ביקשה להקנות לעצמה את האפשרות "לפתוח" מחדש סוגיה זו, ככל שישנה

מס הכנסה את מדיניותו באמצעות פרסום הוראת ביצוע בנושא. על כן, ניאות המשיב לכלול בהסכם, לבקשת המערערת, את סעיף 8. הסעיף העניק למערערת תקופה של שנה, שבמסגרתה תוכל ליזום פנייה כאמור למשיב בהינתן שתפורסם הוראת ביצוע. פנייה כזו, מטיבה, יכולה להסתיים בהסכמת המשיב לשנות את החלטתו, או בסירובו. נקל להבחין בדמיון הרב שבין סיטואציה זו לבין הסיטואציה המתוארת בסעיף 147(א)(1), העוסק אמנם בסמכותו של המנהל, אולם ניתן להקיש ממנה לענייננו. כך, הן החלטה של המנהל לפי סעיף 147(א)(1) לתקן או לשנות את השומה, הן החלטתו של פקיד השומה לשנות מההסכם בענייננו, מבוצעות בצו לפי סעיף 152(ב) (שעליו ישנה זכות ערעור לפי סעיף 153(א) – ראו עוד לעניין זה בספרו של רפאל מס הכנסה, בעמ' 346 - 349).

14. סעיף 147(א)(1) קובע משוואה פשוטה – תיקן או שינה המנהל החלטתו, ניתן לערער, מכוח סעיף 153(א), בערעור מס הכנסה על החלטתו זו. סירב – אין ערעור. סעיף 8 להסכם קובע, אני סבורה, משוואה שקולה: תיקן או שינה פקיד השומה את החלטתו, אזי נפתחת הזכות לערער על החלטה זו. סירב – נסתם הגולל. הטעם לכך נעוץ בעובדה שבגין ההסכם עצמו לא הייתה קיימת זכות ערעור מלכתחילה, ומה הרבותא בלידת זכות ערעור כעת על סירוב אשר בעקבותיו לא שינה הנישום את מצבו. דעתי היא שהסיפא של סעיף 8 נועדה לשקף את המצב המשפטי הקיים, שלפיו שינוי או תיקון מבוצעים בצו (סעיף 152(ב)), שעליו מוקנית זכות ערעור לפי סעיף 153(א).

15. מנגד, הפרשנות המוצעת על-ידי המערערת אינה הגיונית. אם תינקט, תוענק למערערת זכות ערעור אשר אינה קיימת בחוק. הסטייה מלשון החוק אשר בה תומכת המערערת את פרשנותה, אינה עולה במפורש מהסעיף שבהסכם. על כן אני סבורה שיש להעדיף את הפירוש הלשוני, אשר מתיישב עם לשון החוק ואף מגשים את המטרה שלשמה הוסף הסעיף להסכם מלכתחילה.

16. ודוק: זכות הגישה לערכאות לא נפגעה כלל ועיקר במקרה דנן. זכות הגישה לערכאות מוקנית בחוק. הצדדים ביקשו להבהיר את היקפה ולקבוע, למען הסר ספק, שבגין החלטתו של פקיד השומה תינתן זכות ערעור. דא עקא, שהערעור הוגש בענייננו במקרה שלא נתקבלה כל החלטה. הן החוק, הן ההסכם, לא מעניקים זכות ערעור במקרה זה. על כך הסכימה המערערת בחתימתה על ההסכם. משכך הוסכם, בדין דחה בית המשפט המחוזי את הערעור על הסף. ברי כי אי עמידה בתנאי החוק וההסכם מהווה מחסום בפני הבאת המחלוקת בפני בית המשפט. משאין – ואף לא נטענה טענה

בדבר כך – כל פגם בהסכמת הצדדים (כגון טעות, הטעיה וכיוצא בהן), הרי שהמסקנה היא שלא קיימת כל פגיעה בזכות הפנייה לערכאות.

17. בדין אפוא נדחה ערעור מס ההכנסה שהוגש לבית המשפט המחוזי על הסף. אציע לחברי לדחות את הערעור. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.

המשנה לנשיא

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

שופט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של המשנה לנשיא מ' נאור.

ניתן היום, י"א בסיון התשע"ד (9.6.2014).

שופט

שופט

המשנה לנשיא