



בבית המשפט העליון

רע"א 684/11

רע"א 770/11

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט צ' זילברטל

המבקשת ברע"א 684/11
והמשיבה ברע"א 770/11: טי.טי.אי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ

נגד

המשיב ברע"א 684/11
והמבקש ברע"א 770/11: שלמה אייזנברג

בקשות רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
בתל אביב-יפו מיום 29.12.10 בע"א 2362-08 שניתן על ידי
כבוד השופטים: י' שנלר, ד"ר ק' ורדי ור' לבהר-שרון
ט"ו בתמוז התשע"ב (5.7.12)

תאריך הישיבה:

בשם המבקשת ברע"א 684/11

המשיבה ברע"א 770/11: עו"ד נ' בן-חורין, עו"ד ע' כהן-חרש

בשם המשיב ברע"א 684/11

והמבקש ברע"א 770/11: עו"ד ר' שגיב; עו"ד מ' בן-בסט; עו"ד א' אלון

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. שתי בקשות רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט - כתארו אז - שנלר, השופט ד"ר ורדי והשופטת לבהר-שרון) מיום 29.12.10 בתיק ע"א 2362-08, שבגדרו התקבל ערעור שהגיש המשיב בתיק רע"א 684/11 (הוא המבקש בתיק רע"א 770/11, ולהלן המשיב) על פסק דינו של בית משפט השלום (השופטת אברהמי) מיום 12.8.08 בתיק א' 32042/06. במוקד הבקשה פרשנות הדיבור "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות" שבסעיף 167(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן הפקודה).

ב. לשם הנוחות נביא בפתח דברינו את סעיף 167 לפקודה, שבמוקד ענייננו:

"(א) אדם שהוראות סעיף 161 או 164 (סעיף 164, הרלבנטי לענייננו, עוסק בחובת ניכוי במקור - א"ר) חלות עליו ולא ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיף 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון - רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה, בתקופה האמורה בפסקה (1) או בפסקה (2), לפי המאוחר: (1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס; (2) בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש דוח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243, ובאישור המנהל - בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור. (ב) האמור בסעיף קטן (א) [בדבר הסמכות לערוך שומת ניכויים - א"ר] יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות".

ג. להלן תמצית העובדות במקרה הספציפי, הנדרשות לצורך הכרעה בבקשה. המבקשת בתיק רע"א 684/11 (להלן המבקשת או החברה) הקצתה למשיב (בעל שליטה ויו"ר הדירקטוריון שלה בתקופה מסוימת) אופציות לרכישת מניותיה, וזאת בהחלטותיה מן הימים 5.3.98, 28.10.99 ו-31.1.01. בשנים 2001-2002 מימש המשיב חלק מהאופציות, הדבר דווח לרשויות המס, ובגין כך ניכתה המבקשת מס במקור (לפי סעיף 3(ט)(1)(א) לפקודה). כיום אין חולק, כי המס הוערך בחסר, ונוכה מס בחסר מהכנסתו של המשיב במימוש האופציות (שכן חושב בהתאם למחיר המניה ביום ההודעה על מימוש האופציות, ולא בהתאם למחירה ביום המימוש, שהיה גבוה יותר). ביום 19.2.03 חתם המשיב על הסכם פשרה עם רשויות המס לגבי חובותיו לשנים 1999-2001, ובו התייחסות גם להטבה המגולמת באופציות שמומשו בשנת 2001. בשנת 2005 נערכה אצל המבקשת ביקורת ניכויים, שבגדרה התגלה כי המס שנוכה הוערך בחסר, ובשנת 2006 הגיעה המבקשת להסכם פשרה עם פקיד השומה שבמסגרתו שילמה לרשויות סך של 1,574,097 ש"ח נוספים. כיון שסעיף 11 לתכנית הקצאת

האופציות - אשר לעת הזאת נקבע כי חל גם על המשיב - חייב את מקבלי האופציות לשפות את המבקשת בעבור תשלומי מסים שבהם תחויב בגין הקצאת האופציות או מימושן, תבעה המבקשת את המשיב לשפותה בסכום הנזכר.

פסק דינו של בית משפט השלום

ד. בית משפט השלום קיבל את התביעה. נקודת המוצא לדיון היתה חובת המשיב לשפות את המבקשת בעבור התשלום לרשויות המס, וזאת על פי תכנית הקצאת האופציות. לענייננו די להתייחס לשתיים מקביעותיו של בית המשפט: במישור המשפטי נאמר, כי לא היתה מניעה "לפתוח מחדש" את שומת המשיב (כפי שנקבעה בהסכם הפשרה משנת 2003) באמצעות שומת הניכויים של המבקשת (בשנת 2005), שכן סעיף 167(ב) לפקודה מאפשר לעשות זאת "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות". צוין, כי אין די שבדו"ח נכללה "כותרת" היכולה להיות מיוחסת גם להכנסה שלא נכללה, שכן ההכנסה צריכה להיכלל ברמה השקלית עצמה. בהקשר זה נקבע, כי גם אם הסכם הפשרה משנת 2003 כלל התייחסות להכנסה ממימוש האופציות, הוא לא כלל התייחסות למלוא ההכנסה החייבת במס. במישור העובדתי נקבע, כי המשיב היה מודע למגעים בין המבקשת לרשויות המס בשנת 2005, ואישר את הסכם הפשרה שבמסגרתו נקבע כי המס שולם בחסר. צוין, כי לא היה בהתנהלות המבקשת משום רשלנות, חוסר תום לב או מחדל אחר שיש בו כדי לפטור את המשיב מחובתו לשפותה בגין הסכומים ששולמו לרשויות המס.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

ה. כלפי פסק דין זה הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי בא לכלל מסקנה כי אכן שגו רשויות המס בעמדתן הראשונית באשר לפרשנות "מועד המימוש" של האופציות שהוקצו לבעלי השליטה. הודגש, כי החובה המהותית בתשלום המס רובצת לפתחו של מקבל ההכנסה, קרי המנוכה, וחובתו של המנכה היא פרוצדורלית. באשר לפרשנות הדיבור "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות", שניים משופטי ההרכב (השופטים שנלר ולבהר-שוון) סברו, בניגוד לקביעת בית משפט השלום, כי במישור המשפטי די היה בעובדה, שאירוע המס הנובע ממימוש האופציות דווח במסגרת הסכם הפשרה משנת 2003, כדי למנוע מפקיד השומה לפתוח עניין זה מחדש במסגרת שומת הניכויים שנערכה למבקשת (השופט ד"ר ורדי לא נטע מסמרות בסוגיה); זאת בהתבסס על ההיסטוריה החקיקתית ועל הפסיקה, לרבות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 21), התשל"ד-1974 (להלן תיקון מס' 21). צוין, כי גם אילו עצם ההכנסות וההטבות היו נכללות בשומה של העובד, אך

היתה מחלוקת ביחס להיקפן, לא ניתן היה לפתוח נושא זה שוב. הוסבר, כי "אם ההכנסה במלוא היקפה נכללה בשומה או בצו, חזקה שאכן נבדק אם שולם המס בגין אותה הכנסה, טרם השומה הסופית, ואם אכן כך הדברים, מדוע שהדבר ישתנה בגין פנייה נוספת למעביד". צוין, כי קבלת הגישה הבוחנת את ההכנסה מן הפן השקלי, משמעה כי בכל עת שתהיה מחלוקת ביחס לבחינת שיעור ההכנסה, גם אם רשויות המס לא פעלו בהתאם להוראת סעיף 147 לפקודה, שלפיו ניתן לתקן שומה בתנאים הנקובים שם, הנה באמצעות שימוש בסעיף 167(ב) לפקודה ניתן יהיה לפתוח את השומה הסופית של העובד. עוד צוין, כי ס"ק 167(א)(1) השתמש במונח "סכום ההכנסה", וכי אילו אכן גישת המחוקק היתה כעמדת המבקשת, היה נעשה שימוש במונח "סכום ההכנסה" גם בסעיף 167(ב), ולא דווקא במילה "הכנסה". הוסף, כי לא הוסתר מפקיד השומה אירוע המס, וכי היתה לו למעשה הזדמנות לבחון את אשר דווח והאם אכן "היקף" ההכנסה או שיעור המס הם כמפורט בדיווח, ועל כן אין מקום ל"מקצה שיפורים" עתה. הוטעם כי:

"פתיחת השומה תתאפשר, מקום שבו העובד המנוכה לא כלל כלל ועיקר את 'אירוע המס' בשומתו ולא ציין את ההכנסה החייבת במס... מנגד, אם ההכנסה נכללת, אם כי בשיעור שונה, לרבות לאור מחלוקת בדבר אופן חישובה, אזי הסכם ופשרה עם העובד, שם קץ למחלוקת זאת" (פסקה 37 לחוות דעתו של השופט שנלר; ראו גם פסקה 9 לחוות דעתה של השופטת לבהר-שרון).

כאמור, השופט ד"ר ורדי לא חיוה דעתו לגבי פרשנות סעיף 167(ב) בנסיבות, שכן סבר כי על פי קביעותיו העובדתיות של בית משפט השלום היה המשיב מעורב בהסכם הפשרה, ועל כן עליו לשאת במלוא התשלומים, כקביעת בית משפט השלום.

1. ואולם, שופטי ההרכב נחלקו בשאלת הביטוי האופרטיבי שיש ליתן להסכמת המשיב להסכם הפשרה שעליו חתמה המבקשת בשנת 2006: אב בית הדין (השופט שנלר) סבר, כי יש לאזן בין "רשלנות" המבקשת - אשר סברה בטעות כי פקיד השומה מוסמך היה לפתוח מחדש את השומה - לבין "האשם התורם" של המשיב, שלגביו נקבע (במישור העובדתי), כי הביע את הסכמתו לכך שהחברה תחתום על הסכם זה, אולם לא נקבע עובדתי כי המשיב הסכים לאותו תשלום נוסף והתחייב אליו. בנסיבות אלה סבר השופט שנלר, כי יש להעמיד את חבות המשיב על 50%; השופט ד"ר ורדי סבר, כי די בעובדה שהמשיב הסכים שהמבקשת תחתום על הסכם הפשרה, כדי לחייבו לשפותה במלוא הסכום; צוין, כי משהסכים המשיב לתשלום המס על פי הסכם הפשרה, משהסתמך על חוות דעתו של רו"ח שובל, הוא רואה החשבון של המבקשת, ומשלא פעל להשגת חוות דעת נוספת מטעמו, אין לקבל את עמדתו. נאמר, כי המבקשת אף

פעלה לצמצום נזקו של המשיב כאשר עירבה אותו במתרחש וייצגה את האינטרסים שלו. השופטת לבהר-שרון סברה, כי אין לפרש את הסכמת המשיב לחתימת החברה על הסכם הפשרה כהסכמה לשפותה (בפרט נוכח עמדתו המוצדקת בכל הנוגע לאי-תחולת סעיף 167(ב) לפקודה, אשר חייבה מתן הסכמה מפורשת מצדו); כל עוד המשיב עמד על דעתו שהשומה סופית, לא יכול היה איש מהחברה להגיע מטעמה להסדר פשרה. כדי שהסדר הפשרה של החברה יחייב אותו כאשר נקבעה לו שומה סופית, צריכה היתה החברה לקבל ממנו הסכמה מפורשת להגיע להסכם הפשרה. בנסיבות אלה קבעה השופטת, כי אין לחייב את המשיב לשפות את המבקשת כל עיקר. נוכח שלוש הדעות, ובהתאם לסעיף 80 לחוק בתי המשפט (נוסח משולב), תשמ"ד – 1984, הוחלט כדעתו של אב בית הדין השופט שנלר.

בקשות רשות הערעור

ז. מכאן שתי הבקשות שלפנינו: זו של המבקשת (רע"א 684/11) - אשר עותרת לחייב את המשיב לשפותה במלוא הסכום (כשיטת השופט ד"ר ורדי), וזו של המשיב (רע"א 770/11) - אשר עותר לפטור אותו אף משיפוי חלקי (כשיטת השופטת לבהר-שרון). במוקד הבקשה הראשונה עומדת הטענה המשפטית, כי שגו השופטים שנלר ולבהר-שרון (בניגוד לבית משפט השלום) בפרשנות שנתנו לסעיף 167(ב) לפקודה. נטען מטעם המבקשת בעיקר, כי רק כאשר השומה החלוטה כוללת את שיעור ההכנסה הנכון, אין "לעקוף" אותה באמצעות שומת ניכויים, ואין די בכך שהנישום (העובד) דיוח על עצם אירוע המס.

ח. המבקשת טוענת ברע"א 684/11, כי סעיף 167(ב) לפקודה מאפשר פתיחה של שומה חלוטה באמצעות שומת ניכויים "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות", והודגש, כי הסעיף מתייחס להכנסה, ולא לאירוע המס, וכי אין הוא נוקט בלשון "אם השומה או הצו לא כללו את מקור ההכנסה...". הוטעמה פרשנות רשות המסים לסעיף 167(ב) לפקודה, כי ניתן לערוך שומת ניכויים לגבי הכנסה שלא נוכה ממנה מס במקור, אף אם הכנסה זו כלולה בשומה הסופית לאותה שנה, שנערכה למי שהניכוי במקור מתייחס אליו. עוד נטען, כי פרשנות מרחיבה לסעיף 167(ב) מקדמת את האינטרס של גביית מס אמת. נטען גם לגבי מידת האשם התורם שיוחסה למבקשת.

ט. המשיב, בטיעונו ברע"א 770/11, סומך ידיו על עמדת השופטים שנלר ולבהר-שרון בכל הנוגע לפרשנות סעיף 167(ב) לפקודה, אך לשיטתו שגה השופט שנלר

בהטילו "אשם תורם" בשיעור 50%. מעבר לטענה כי סעיף 11 לתכנית הקצאת האופציות (המתייחס לחובת השיפוי) אינו חל על המשיב, נטען כי רשלנותה של המבקשת היא שהובילה אותה להסכים לשלם מס שלא היה מקום לשלמו, וכי לא הוכחה כל התנהגות המצדיקה הטלת "אשם" על המשיב (כפי שקבעה השופטת לבהר-שרון). במוקד הבקשה עומדת איפוא הטענה, כי לא היתה עילה משפטית העשויה להצדיק את חיוב המשיב, אף לא בחלק מהוצאות המבקשת (מה גם שדיווח המס השגוי בראשית שנות האלפיים התבסס מתחילה, כך נטען, על חישוביה שלה).

י. נטען מטעם המשיב, כי מעולם לא נקבע שהסכים לחתימת המבקשת על הסכם הפשרה משנת 2006 או כי התחייב לשפותה בגין המס שהסכימה (בטעות) לשלם בגדרו, ומכאן כי אי אפשר לבסס את חיוב המשיב על הסכמה מצידו. בכל הנוגע לחיוב בגין "אשם תורם" נטען, בין היתר, כי דוקטרינה זו מבוססת על הפרת חובה, וכי משמעות החלתה בענייננו היא הטלתה ללא הצדקה של חובה אקטיבית מצד המשיב להגן על האינטרסים של המבקשת במגעיה עם רשויות המס. הוטעם, כאמור, כי גם דיני עשיית עושר אינם מצדיקים הטלת אחריות על המשיב, בין היתר כיון שחתימת הסכם הפשרה עם המשיב בשנת 2003 סיימה את ענייניו מול רשויות המס, והוא לא הפיק הנאה כלשהי מהסכם הפשרה שעליו חתמה המבקשת בהמשך. כן נטען, כי אף אילו היה מקום לחלוקת אחריות מסוג כלשהו, אין לייחס לשני הצדדים אחריות שוה, שכן המבקשת החליטה, מבלי שהיתה חייבת לעשות כן לפי דין, לחתום על הסכם פשרה עם רשויות המס. בתגובתו לעמדת המבקשת, כפי שיפורט גם בהמשך, באשר לפרשנות סעיף 167(ב) לפקודה, ציין המשיב, כי משעה שההכנסה שנכללה בדו"ח הנישום אינה ההכנסה המדויקת ברמה השקלית, אלא "אירוע המס" – אין מתקיים התנאי לתחולתו של סעיף 167(ב) לחוק; זאת נוכח ההיסטוריה החקיקתית של סעיף זה ותכליתו, עקרון סופיות השומה ואינטרס ההסתמכות של הנישום.

בתגובה לבקשת רשות הערעור (רע"א 770/11) שהגיש המשיב נטען מטעם המבקשת, כי פעלה כדין, וכי אין מקום לחלוקת האחריות, אף שחלוקה כאמור מתבקשת במערכת היחסים שבין המנוכה למנכה. נטען, כי על המנוכה לשתף פעולה עם המנכה ולפעול באופן אקטיבי למניעת גביית מס שלטעמו אינו כדין.

י"א. לאחר קיום דיון בתיק סברנו, כי נוכח המחלוקת בעניין פרשנותו של סעיף 167(ב) לפקודה, יש מקום להתייצבות היועץ המשפטי לממשלה. נציין כאן, כי היה מקום להחלטה בכיוון זה גם בבתי המשפט הקודמים, משעסקינן בפרשנות סעיף המצוי

בבסיסו במומחיותם של שלטונות המס, ואף יתר על כן, בשל השלכות הרוחב האפשריות, גם אם ההכרעה הפרשנית נתונה כמובן לבית המשפט.

עמדת רשות המסים (כך הוכתרה העמדה)

י"ב. לטענת המדינה, בהתבסס על לשון החוק והתכלית העומדת בבסיסו, ועקרון גבייתו של מס אמת, הפרשנות הראויה והרצויה של סעיף 167(ב) לפקודה היא זו שנקט בית משפט השלום. כנטען, מקום שבו התברר לפקיד השומה כי הכנסה שצריך היה לנכות ממנה מס במקור לפי סעיף 164 לפקודה, השתלמה מבלי שנוכה ממנה מס כמתחייב, ואותה הכנסה (כולה או חלקה) לא נכללה בשומתו האישית של מקבל ההכנסה, רשאי פקיד השומה להוציא למשלם ההכנסה שומת ניכויים בגין אותם סכומים, גם אף הפכה הכנסתו של מקבל ההכנסה לסופית. אשר ללשון סעיף 167(ב) לפקודה צוין, כי הלשון אינה מחייבת אימוץ הפירוש המצמצם לו טוען המשיב; לשיטתו, העובדה כי בסיפא סעיף 167(א)(1) השתמש המחוקק במונח "סכום ההכנסה" בשונה מן המונח "הכנסה" בס"ק (ב), אין בה ללמד בהכרח על משמעות שונה, זאת שכן ס"ק (ב) הוסף לפקודה בתיקון מס' 21, כאשר נוסחו היה שונה מנוסחו דהיום; אך במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 114), התשנ"ז-1997 הוספה הסיפה של ס"ק (א) ובגדרה המונח "סכום ההכנסה". עוד נטען, כי הסיפה של ס"ק (א) נועדה לקבוע את פרק הזמן שבו מוסמך יהיה פקיד השומה להוציא שומת ניכויים למנכה, בדומה לפרק הזמן שבו רשאי פקיד השומה "לקבוע לפי מיטב שפיטתו" את סכום הכנסתו של אותו אדם לאותה שנת מס; השימוש במונח "סכום ההכנסה" יכול להיות מוסבר בכך שבסעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה שאליו ביקש המחוקק להשוות את התקופה בענייננו, השתמש המחוקק במונח "סכום הכנסתו". עוד צוין, כי בדומה לסעיף 167(ב) לפקודה, סעיף 187, ובאופן ספציפי יותר סעיף 187(ג)(1) בה מהוה אחד האמצעים שהוענקו לפקיד השומה כדי להבטיח את החובה לתשלום מס במקור, מטיל הפרשי הצמדה וריבית על סכומי מס שהיתה חובה לנכותם ולא נוכו. הוסבר, כי יש להתבונן אל הדברים ברמת הסכומים שמהם צריך לנכות, ולא בגדרי "אירוע המס" שבגיננו צריך היה לנכות, וכך גם בענייננו.

י"ג. הוטעם, כי העדפת פרשנות המבקשת על זו של המשיב מתחייבת גם מן המטרה החקיקתית שנועד סעיף 167(ב) להגשים, וכן ממהותו של הסעיף ככלי עזר, שנועד לשרת את פקיד השומה באכיפת החובה המוטלת על המנכה לנכות מס במקור, כקבוע בסעיף 164 לפקודה. לטענת המדינה, פרשנות זו מתחייבת ממהותה של שיטת ניכוי המס במקור ומהרציונלים שביסודה: יעילות, נוחות ועלות; היא אף עולה בקנה אחד

עם עקרון גביית מס אמת. נטען, כי יש לשאוף לפרשנות המובילה לקוהרנטיות ולאחידות בין הסעיפים השונים בשיטה; על כן ראוי ונכון לפרש את היקף הסמכות שבסעיף 167 לפקודה באופן ובהיקף שישרתו את התכלית של חובת הניכוי במקור, הקבועה בסעיף 164 לפקודה, והמחילה עצמה על כל הסכומים שלגביהם קיימת הוראה המחייבת ניכוי במקור.

י"ד. הוטעם, כי שלילת כוחו של פקיד השומה להוציא למנכה שומת ניכויים בגין סכומים שהשתלמו למנוכה מבלי שמוסו, לא במסגרת שומת הניכויים ולא בשומתו הסופית של המנוכה, אינה משרתת את התכלית של "גביית מס אמת". הוסבר, כי החתירה להגשמת התכלית של "גביית מס אמת" נכונה אף ביתר שאת מקום שבו ביטא המחוקק את כוונתו המפורשת, כי אין בעובדה ששומתו של המנוכה הפכה "סופית", כדי למנוע מפקיד השומה להוציא שומת ניכויים למנכה ביחס להכנסה שלא נכללה בשומה הסופית. כנטען, הדברים נלמדים אף מן ההיסטוריה החקיקתית; כעולה מההשתלשלות המשפטית של תיקון מס' 21, סעיף 167(ב) נועד לצמצם את המקרים שבהם מנוע פקיד השומה להוציא שומת ניכויים. כוונת המחוקק היתה לקבוע "מבחן טהור", הבודק האם ההכנסה שלגביה מבקש פקיד השומה לפנות למנכה, נכללה בשומתו הסופית של המנוכה, ואשר אינו מתחשב בשאלה האם אותה הכנסה שנויה במחלוקת. עוד הוסבר, כי מחלוקות באשר לגובה הכנסת העבודה מתבררות דווקא במסגרת הליך שומת הניכויים למעביד, וזאת מטעמי נוחות, עלות ויעילות.

תגובת המבקשת לעמדת המדינה

י"ח. המבקשת הצטרפה לעמדת המדינה ומציינת, כי אין לייחס משמעות מיוחדת לכך שנעשה שימוש בביטוי "הכנסה" במקרים אחדים ובביטוי "סכום ההכנסה" באחרים, וכי יכולים הם לשמש כמונחים חלופיים.

תגובת המשיב לעמדת המדינה

ט"ו. לטענת המשיב, פרשנות המדינה אינה עולה בקנה אחד עם מטרות הסעיף, תכליותיו וההיסטוריה החקיקתית שהובילה לתיקון מס' 21 לפקודה. צוין באשר לשימוש במונח "הכנסה" בסעיף 167(ב) לפקודה, כי העובדה שסעיף 167(א) שבו נעשה שימוש בביטוי "סכום ההכנסה", הוסף לפקודה לאחר סעיף 167(ב), מחזקת את פרשנות המשיב, ומלמדת כי כאשר המחוקק ביקש להתייחס ל"סכום ההכנסה", הוא ציין זאת במפורש, ולא הסתפק בביטוי "הכנסה" שכבר הופיע בסעיף 167(ב) לפקודה. אשר לסעיף 187 נטען, כי אינו רלבנטי, שכן הוא דן בהפרשי הצמדה וריבית שלא ניתן

לחשבם ללא ידיעה של הסכומים המדויקים. עוד נאמר, כי ההיסטוריה החקיקתית גם היא אינה עולה בקנה אחד עם עמדת המדינה. כנטען, כוונת המחוקק היתה להרחיב את סמכותו של פקיד השומה כך שלא תהא תלויה בשאלת קיומה של מחלוקת בינו לבין הנישום לגבי מקור ההכנסה. הסמכות הורחבה ביחס למצבים שבהם הנישום השמיט לחלוטין מקור הכנסה מסוים מן הדו"ח, שכן במקרים שפקיד השומה לא היה מודע ולא יכול היה להיות מודע לקיומן של הכנסות, אין לתת לנישום ליהנות מאינטרס סופיות השומה.

ט"ז. נטען, כי עמדת המדינה מתעלמת מחשיבותו של עקרון סופיות השומה, מהסתמכותו של הנישום ומתועלתם של הסכמי פשרה הן לנישום והן לרשויות. יתרה מכך, על פי הנטען, עריכת הסכמי פשרה עם נישומים פועלת לטובת רשויות המס, שכן היא מאפשרת גביה מירבית ומורידה מן העומס הרב המוטל על הרשויות. עוד נטען, כי הואיל והמעביד משמש אך "צינור" להעברת מסיו של העובד, אין לקבל את הטענה שלפיה שומת הניכויים אינה תלויה בשומת ההכנסות של אותו עובד, שכן שתיהן – שומת הניכויים ושומת העובד, מתייחסות להכנסת העובד ולחבות המס שלו, ואין לנתק את הקשר ביניהן.

י"ז. הוסף, כי קבלת עמדת המדינה לעניין עצמאות שומת הניכויים משמעה בין היתר כפל מיסוי, שכן מקום ששולם המס במלואו על ידי המנוכה, שוב אין למסות אותה הכנסה באמצעות שומת הניכויים. עוד נטען, כי פרשנות המדינה עלולה להביא לעקיפת אמות המידה המחמירות של פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה, לרבות מתן זכות טיעון. לבסוף נטען, כי העובדה שרשות המסים אינה נותנת מענה לבעיית זכות השיפוי, והעובדה שהפרשנות הנטענת על ידיה מותירה לבית המשפט את המלאכה להכריע אם תהא זכות כזו אם לאו, מעידה כי מדובר בפרשנות מצומצמת וחלקית לסעיף 167(ב) לפקודה, שאינה מביאה בחשבון את מלוא השלכותיה של מערכת היחסים שבין רשות המס לבין המנכה והמנוכה, אלא את נקודת מבטה של הרשות בלבד.

דיון והכרעה

י"ט. לאחר העיון אציע לחברי ליתן רשות ערעור בשתי הבקשות ולדון בהן כבערעור לפי הרשות שניתנה; ואולם, שלא להיעתר לשני הערעורים לגופם. למעשה מעוררות הבקשות שאלות בשני מישורים שונים: במישור המשפטי עולה שאלת פרשנותו של סעיף 167(ב) לפקודה בכל הנוגע לאפשרות פתיחתה למפרע של שומת

המשיב באמצעות שומת הניכויים של המבקשת, ושאלה זו עלולה לחרוג ממחלוקת הצדדים, למצער במידה מסוימת (ראו ר"ע 103/82 חניון חיפה בע"מ נ' מצת אור (הדר חיפה) בע"מ, פ"ד לו(3) 123, 128 (1982)); במישור העובדתי עולה שאלת האפשרות לייחס למשיב חלק מהאחריות לכך שהמבקשת נטלה על עצמה התחייבות נוספת כלפי רשויות המס בגין הקצאת המניות למשיב (ככל שייקבע כי אכן מדובר בהתחייבות שניתן היה להימנע ממנה). אנמק איפוא את עמדתי זו, שבמידה רבה מבוססת היא על שיקולי הגינות, יסוד מוסד.

פרשנות סעיף 167(ב) לפקודת מס הכנסה

כ. הדיון ייפתח במישור המשפטי, ולצורך כך יש לבחון את הוראת סעיף 167(ב) לפקודה העומדת ביסוד סמכותן של רשויות המס לערוך שומת ניכויים (למעביד) חרף קיומה של שומה סופית של מקבל ההכנסה (העובד). נשוב ונצטטנו:

"(ב) האמור בסעיף קטן (א) [בדבר הסמכות לערוך שומת ניכויים - א"ר] יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות".

אקדים ואומר, כי בהקשר זה מקובלת עלי, בסופו של יום, התוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי. זאת אף שמשמעותה של עמדתו עלולה להיות במקרה זה גביה פחותה מן המס במלואו, נוכח החשש כי טעות שנפלה בשומתו של מקבל ההכנסה תחייב את רשויות המס גם במגיעיה עם המעביד; אלא שדבר זה עלול לנבוע במקרים מסוימים מחוסר תשומת לב או (חלילה) מרשלנות הרשות, ולכך יש מחיר. אכן, שקלתי ככובד ראש אם אין מקום לקבל את עמדת המדינה (והמבקשת) לעניין זה, אך לא בלי התלבטות הגעתי למסקנה שונה, כפי שיפורט, בנסיבות המקרה. אגב, גם לפי עמדת המדינה ניתן היה לטעמי להגיע לתוצאה אופרטיבית זהה במקרה דנא, כפי שיוראה להלן. ואטעים: קבלת עמדה זו אינה באה להמעט עקרונית בפעלו של סעיף 167(ב) לפקודה לעניין היכולת לפתוח שומת מס, אלא לומר כי בנסיבות שבהן מדובר אירוע המס כשלעצמו, גם אם לא סכומו, ככלל אין הפתיחה מחדש אפשרית.

כ"א. הכללים המשמשים לפירוש חוקים בכלל, משמשים גם לפירוש חוקי המס, (פרופ' י' גרוס, דיני המס החדשים 39 (2003); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2), 70, 74 (1985)). חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי

תכליתו (ע"א 421/78 פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 456 (1979); ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל - אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729, 735 (1981)). כבפרשנות כל חוק אחר, נקודת המוצא הפרשנית היא לשון החוק. מן המפורסמות, כי מביין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור את זו המגשימה את מטרת החקיקה.

כ"ב. מן הבחינה הלשונית נראה כי בענייננו עשויה הלשון לשאת את שתי הפרשנויות שהוצעו: זו של המבקשת וזו של המשיב, אם כי נוטה היא לעמדת המשיב. סעיף 167(ב) מתייחס ל"הכנסה", זאת בעוד שסעיף 167(א) מתייחס ל"סכום המס", וסעיף 167(א)(1) מתייחס ל"סכום ההכנסה". כפי שגם ציין המשיב בתגובתו, הביטוי "סכום המס" הופיע בלשון הפקודה עוד טרם הוסף לה סעיף 167(ב) בשנת 1975. העובדה שסעיף 167(א)(1), אשר שבו נעשה שימוש בביטוי "סכום ההכנסה", הוסף לפקודה לאחר סעיף 167(ב), תומכת לכאורה בפרשנות המשיב. בהקשר זה התקשיתי להלום את האנלוגיה שהציגה המדינה לסעיף 187 לפקודה. סעיף זה עניינו חישובם של הפרשי הצמדה וריבית, ומטבע הדברים דורש הדבר ידיעת הסכומים המדויקים שעליהם משתלמים אותם הפרשים, ועל כן אין תימה כי סעיף זה נוקט במינוח של "סכומים".

כ"ג. ההשתלשלות המשפטית והרציונל בבסיס תיקון מס' 21 תומכים לכאורה בפרשנותו של בית המשפט קמא. ככלל שומת הניכויים (למעביד) ושומת ההכנסה החייבת של מקבל ההכנסה ("העובד") אמורות להיות זהות. מדובר בשני צדדים של אותה מטבע, וממילא צריכים הם להיות סימטריים: ככלל, השכר שמשלם מעביד לעובד הוא עצמו גם הכנסתו החייבת של העובד (כנישום) וגם הבסיס לניכוי המס במקור, ואין להלום פער בין האופן בו מוצג אותו סכום עצמו בשתי שומות. דומה, כי זו הגישה שננקטה, מימים ימימה בפי ראשונים, בע"א 157/63 פקיד השומה נ' הרץ, פ"ד יז(3) 1896, 1897 (1963) (להלן עניין הרץ) ובהמשך בע"א 418/67 "דן" אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פ"ד כא(2) 730 (1967) (להלן עניין דן); וכפי שציין השופט ויתקון (שכתב את שני פסקי הדין) בעניין הרץ: "אף אנו סבורים, שבהגיע הצדדים לשומה סופית מוסכמת (לענייננו לגבי הכנסות העובד - א"ר) נסתם הגולל גם על הריב בעניין ההוצאות השנויות במחלוקת (במסגרת שומת הניכויים - א"ר)" (עמ' 1897). בעניין דן ננקטה לשון בהירה פחות, אף כי כשלעצמי דומני שתוצאתה זהה:

"המצב המשפטי הוא כך. כאשר גובה ההכנסה של העובד אינו שנוי במחלוקת, ברור שחובת המעביד לנכות מס במקור ולשלמו לפקיד השומה עומדת בעינה, אף כי

בינתיים נישום העובד שומה סופית. אך כשגובה ההכנסה והמס המגיע עליו שנויים במחלוקת, יוצר מצב בלתי מניח את הדעת, אם מחד גיסא יקבע הפקיד בשומת העובד את הכנסתו בסכום פלוני, ומאידך גיסא ידרוש אחר כך מהמעביד ניכוי של המס על בסיס הכנסה בסכום אחר, גבוה יותר" (עמ' 732 (השופט ויתקון); (ההדגשה הוספה - א"ר)).

בשולי הציטוטים ייאמר במידת קנאה ככל שכזו מותרת, כי פסק הדין בעניין הרץ מחזיק כולו פחות מעמוד וחצי, ופסק הדין בעניין דן כמותו – מעט המחזיק את המרובה. כמה ידעו ראשונים לקצר, והסוד אבד מעמנו.

כ"ד. כיצד יש לפרש את הדברים המודגשים מעלה, המתייחסים למצב שבו "גובה ההכנסה של העובד אינו שנוי במחלוקת"? ניתן לסבור כי הם מסמיכים את רשויות המס לערוך שומת ניכויים אשר תשוה את גובה ההכנסה החייבת במסגרת שומת הניכויים (אשר נערכת למעביד) לגובה ההכנסה שנקבעה בשומה הסופית של העובד, אשר בעקבות השומה הסופית שנערכה למקבל ההכנסה, "אינו שנוי במחלוקת". יתכן שכך הבין המלומד רפאל:

"הרי במצב כזה אין דורשות רשויות המס מהמעביד אלא את המס שהוא חייב לנכות מהכנסת העובד, כפי שבאה לידי ביטוי בשומתו הסופית" (א' רפאל, מס הכנסה (כרך שישי, תשס"ה) 378; (ההדגשה הוספה - א"ר) (להלן רפאל)).

מנגד ניתן לסבור, כי הדברים הללו מפי השופט ויתקון מאפשרים עריכת שומת ניכויים (למעביד) העולה על השומה הסופית שנערכה למקבל ההכנסה (העובד), באותם מקרים שבהם לא תיתכן מחלוקת לגבי גובה ההכנסה החייבת במס (כבענייננו), אף אם – מסיבה כלשהי – נקבעה במסגרת שומת ההכנסה של החייב (העובד) הכנסה נמוכה מדי. ייתכן שזו היתה הבנת מנסחי דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21), תשל"ד - 1974 (הצעות חוק תשל"ד 142, 151), אשר נדרשו לדברי השופט ויתקון בעניין דן.

כ"ה. על רקע פסקי הדין בעניין הרץ ובעניין דן התקבל תיקון מס' 21 לפקודת מס הכנסה, שבמסגרתו נוסף – כאמור – לפקודה סעיף 167(ב) המאפשר עריכת שומת ניכויים גם במקרה שבו נערכה למקבל ההכנסה (העובד) שומה סופית, "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות" (ראו ד' נייגר, "יחסי הגומלין בין

שומת ניכויים ושומה סופית למעביד ולעובד - הרהור נוסף", מיסים ה/5 (1991) א-1).
 בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר צוין כך:

"מוצע להוסיף לסעיף הוראה שלפיה מותר יהיה לעשות שומה כזאת (של הניכוי במקור שהיה צורך לעשותו – א"ר) גם אם למי שקיבל את ההכנסה שלגביה נעשית השומה, נעשתה כבר שומה סופית שלא כללה אותה הכנסה. בע"א 157/63 פקיד השומה ת"א 5 נ' הרץ... נקבע כי אם נעשתה שומה סופית לשכיר שלא כללה אותה הכנסה, אין יותר אפשרות לעשות שומת ניכויים למעביד על פי סעיף 167. הדרך היחידה לחייב את השכיר בשל תוספת הכנסה שממנה לא נוכה המס במקור, היא פתיחתה של השומה שנעשתה לו. לעומת זאת בע"א 418/67 דן אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א ... נקבע שגם כאשר נעשתה שומה סופית לעובד, ניתן לעשות שומת ניכויים למעביד; דבר זה ניתן כאשר אין מחלוקת לגבי מהות ההכנסה והחובה לנכות ממנה מס במקור. אולם, היות ואפשרות זו איננה מוחלטת ותלויה בפרשנות של העובדות בכל מקרה ומקרה, קשה להסתפק בפתרון זה. בשל כך מוצע התיקון".

כ"ו. בע"א 196/89 פקיד שומה ירושלים נ' חברת אמי פרטס בע"מ, פ"ד מז(3) 8 (1993) (להלן עניין פרטס), נדרש בית משפט זה ליחס שבין תיקון מס' 21 לבין פסקי הדין בעניין הרץ ובעניין דן:

"העילה לתיקון היתה, שהגדרת תחומי תחולתה של ההלכה בפרשת דן הותירה פתח לחילוקין אודות פרשנות העובדות בכל מקרה נתון (ראה דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 21), תשל"ד-1974, ה"ח, תשל"ד, בעמ' 151-150). אך פועלו הברור של סעיף 167(ב) מתבטא בהגבלת תחולתה של הלכת הרץ ו-דן למקרה אחד ויחיד, והוא, שהשומה הסופית שנערכה לעובד בשנת המס הקובעת כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס" (עמ' 12 (השופט - כתארו אז - מצא)) (הדגשה במקור)).

ניתן לראות איפוא, כי בית המשפט בעניין פרטס, ראה את תיקון מס' 21 קשור בטבורו להלכות שנקבעו בעניין הרץ ובעניין דן, וכפי שנוסחו הדברים על ידי המלומד רפאל:

"למעשה התייחס בית המשפט לתיקון הפקודה והוספתו של סעיף 167(ב) ככלי לפירוש הלכות דן והרץ, וקבע כי פועלו של התיקון התבטא בהגבלת תחולתן של הלכות אלה למקרה אחד ויחיד, והוא שהשומה הסופית,

שנערכה לעובד בשנת המס הקובעת, כללה את ההכנסה שממנה היה על המעביד לנכות את המס" (עמ' 381).

כ"ז. נוכח האמור שבים אנו לשאלה שהוצבה לפתחנו, כיצד יש לפרש את התנאי "אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות": האם כשיטת המבקשת (והמדינה) יש לקבוע, כי שומת מקבל ההכנסה (העובד) תשלול עריכת שומת ניכויים רק כאשר היא כוללת את ההכנסה הנכונה; או שמא, כשיטת בית המשפט המחוזי, די בכך ששומת העובד מתייחסת לעצם קיומה של ההכנסה ("אירוע המס"), אף אם זו הוערכה בחסר? בהקשר זה מקובלת עליו עמדת בית המשפט המחוזי ממספר טעמים.

כ"ח. תחילה, על רקע ההיסטוריה החקיקתית שלפיה נקשר תיקון מס' 21 בפסקי הדין בעניין הרץ ובעניין דן, יוזכר כי בשני פסקי דין אלה מדובר היה בהכנסות אשר לכאורה כלל לא הוזכרו בשומות מקבלי ההכנסה (העובדים) ובהכנסות אשר דווחו בחסר כבענייננו. לא זו אף זו, ביסוד שני פסקי הדין עומדת ההנחה אשר נראה שתיקון מס' 21 אינו מבקש לחרוג ממנה, בדבר הזהות המתבקשת בין שתי השומות, והבעייתיות הנובעת מכך שרשויות המס ידברו – ויגבו – בשני קולות:

"ייוצר מצב בלתי מניח את הדעת, אם מחד גיסא יקבע הפקיד בשומת העובד את הכנסתו בסכום פלוני, ומאידך גיסא ידרוש אחר כך מהמעביד ניכוי של המס על בסיס הכנסה בסכום אחר" (עניין דן, עמ' 732) (השופט ויתקון)).

דברים אלה רלבנטיים יותר למקרים, אשר בהם שומת מקבל ההכנסה (העובד) מתייחסת להכנסה מסוימת (בענייננו ההכנסה ממימוש האופציות) בסכום מסוים אשר היה מקובל על רשויות המס, ועתה (במסגרת שומת ניכויים) הן מבקשות לשנות סכום זה. כאשר שומת מקבל ההכנסה (העובד) כלל אינה מתייחסת לאותה הכנסה, פוחת הקושי שב"דיבור בשני קולות", הואיל ואין בנמצא כל עמדה פוזיטיבית לגבי שוויה של אותה הכנסה, שהרי זו כלל לא הובאה לידיעת רשויות המס. יתר על כן, הגם שיתכן שההבדלים הניסוחיים בין הסעיפים, בין "סכום המס" (סעיף 167(א)(1)) לבין "ההכנסה" (סעיף 167(ב)) נובעים מחוסר תשומת לב ואי דיוק; אך אפשר גם לפרשם כמשמיעים אמירה נורמטיבית, קרי, "סכום המס" הוא סכום כמשמעו ו"הכנסה" היא קיומה המוצהר של הכנסה גם אם סכומה לא פורט, ובכגון דא – ולוא גם בגדרי ספק פרשני – תהא לכאורה יד הנישום על העליונה.

כ"ט. זאת ועוד, כפי שציין בית המשפט המחוזי, במקרה שבו נזכר קיומה של ההכנסה בשומת מקבל ההכנסה (העובד) "היתה 'הזדמנות' לפקיד השומה לבחון את אשר דווח" (כלשון השופט שנלר בפסקה 34) (השוו גם ע"א 10088/09 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (2011)), מה שאין כן שעה שהעובד כלל לא דיוח על ההכנסה, שאז עשויה להשתנות נקודת האיזון. אך במקרה שבו היתה לרשויות המס ההזדמנות לבחון את שדווח והן לא עשו כן מטעם כלשהו, נראה כי אין מקום לפתוח את השומה, וגובר עקרון סופיות השומה. במקרה זה על הספק לפעול לטובת הנישום.

ל. עקרון סופיות השומה המבקש להגן על אינטרס ההסתמכות של הנישום, הוא כלל מרכזי בדיני המס. שנינו לא פעם, שיש לעשות שימוש זהיר ומדוד באפשרות לתיקון שומה בהתאם לאפשרויות השונות שמתוה הפקודה, כגון באמצעות סעיף 147 לפקודה, מן הטעם של פגיעה בסופיות ההחלטה של הרשות המינהלית (י' הדרי, מיסוי מקרקעין כרך ג' (מהדורה שנייה, 2007) 211-213); "ברי, כי החשש מפני האפשרות לתיקון שומה 'עד אינסוף' נובע מן הרצון להגן על הודאות לגבי סופיות השומה" (ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (2010), פסקה י"ב לחוות דעתי). כך מתבקש אף מתחושת הגינות, כפי שנזדמן לי לכתוב: "חובת ההגינות בהקשר של דיני המס מחייבת אותנו לפרש בנסיבות את התנהלות פקיד השומה כפועלת לטובת המערערת, ולמנותה - גם אם לא כשיקול עצמאי מכריע - במסגרת השיקולים המטים את הכף לכיוונה" (ע"א 8876/09 גזית החזקות נ' פקיד שומה תל אביב (7.3.12), פסקה ל"ו). והנה מדברי חברי השופט דנציגר באחת הפרשות:

"בנקודה זו אני מוצא לנכון לשוב ולהדגיש כי על הרשות הציבורית כצד להסכם מוטלות חובות מוגברות של הגינות ותום לב. חובת ההגינות היא 'ברום הערכי של חובותיה' של הרשות הציבורית (כדברי חברי השופט א' רובינשטיין בעניין תשתיות נפט (ע"מ 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מועצה אזורית חוף אשקלון (2011)) (בפסקה י"ט). כאמור, הרשות הציבורית אינה פועלת למען עצמה, אלא פועלת כנאמן הציבור: 'זו (הרשות הציבורית) כל כולה לא נוצרה כי אם לשרת את הכלל, ומשלה אין לה ולא כלום: כל אשר יש לה מופקד בידיה כנאמן, וכשלעצמה אין לה זכויות או חובות נוספות על אלה, או שונות ונפרדות מאלה, אשר הן נובעות מנאמנות זו או הוקנו לה או הוטלו עליה מכוח הוראות חקוקות' [השופט ח' כהן בבג"ץ 142/70 שפירא נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין ירושלים, פ"ד כה(1) 325, 331 (1971)]. מהנאמנות של הרשות הציבורית לציבור נגזרת חובת ההגינות" (ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (לא פורסם; 16.10.12), פסקה 35 (להלן עניין מחלב)).

הדברים אמורים אף ביתר שאת כאשר מדובר בשומה שבהסכם כבענייננו, שהרי במקרה שכזה אינטרס ההסתמכות, ואף אינטרס רשויות המס עצמן בקיום ההסכם, גדולים שבעתים:

"שומה שבהסכם, כשמה כן היא - הסכם בין פקיד השומה לבין הנישום, שבא לעולם בדרך כלל לאחר שהנישום הגיש השגה על החלטת פקיד השומה. ליתר דיוק, שומה שבהסכם הינה הסכם פשרה שנועד לסיים את הסכסוך נשוא הליך ההשגה. גישתו של המערער, לפיה שומה זו דינה כשומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה, מתעלמת ממאפייניה החוזיים של שומה זו, וקל וחומר שגישה זו מתעלמת ממאפייניה כהסכם פשרה סופי. אין בידי לקבל גישה זו. כאשר מדובר בהסכם שבצידו האחד עומדת רשות ציבורית (פקיד השומה), ובצידו השני עומד אדם או תאגיד פרטי (הנישום), ושעניינו בפשרה בדבר הפעלת סמכות שלטונית (כגון גביית מיסים), הרי שעסקינן ב'הסכם רשות' שהינו 'צור כלאים' הכולל מאפיינים ציבוריים ופרטיים גם יחד. כפועל יוצא, חלות על הסכם זה שתי מערכות דינים: מחד דיני החוזים ומאידך המשפט הציבורי. בין שתי מערכות הדינים הללו מתקיים מתח ולעיתים אף התנגשות של ממש..." (עניין מחלב, פסקה 29 (הדגשה במקור)).

ל"א. לא אכחד, לא בלי התלבטות הגעתי למסקנה זו, שכן גביית מס אמת היא תכלית מרכזית בדיני המס, וכפי שציין היועץ המשפטי לממשלה, "נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה, פ"ד נג(1) 699, 719 (1999) (השופט אריאל)), ולא אחת נסוג עקרון סופיות השומה מפני עיקרון זה; ואולם, גם גביית המס במלואו אינה ניצבת בדד, והיא מושא לאיזון מול עקרונות נוספים:

"שינוי החלטה מנהלית למען אינטרס ציבורי, עלול לפגוע בזכויות הפרט ובאינטרסים שלו, ביניהם, עניינו של הפרט בסופיות ההחלטה המנהלית ואינטרס ההסתמכות שלו על ההחלטה, שעל פיה פעל ושינה את מצבו...לאור העימות בין אינטרס הציבור לאינטרס הפרט, כפופה הפעלת סמכות השינוי, למגבלות. בכל מקרה יש לאזן בין האינטרסים השונים ולמצוא את נקודת האיזון הראויה... באיזון בין אינטרס הציבור ואינטרס הפרט, נקודת המוצא לעניין שינוי ההחלטה המינהלית היא, שהשינוי יותר במקרים 'כבדי משקל' וכי נקודת מוצא זו 'מקבלת משנה תוקף כשמדובר בשינוי החלטה בשל טעות בשיקול הדעת שנפלה בה'... עם זאת, כך נקבע, יש מקרים בהם קיימות נסיבות מיוחדות, כגון טעות חמורה בשיקול הדעת, שבהן יותר שינוי ההחלטה ותותר הפעלת שיקול הדעת מחדש. בעריכת

האיזון בין האינטרסים המתעמתים יש לקחת בחשבון את כל הפרמטרים הרלבנטיים, כגון: מידת ההסתמכות של הפרט על ההחלטה, הנזק שנגרם או עלול להיגרם לפרט, מהותו של האינטרס הציבורי אותו מבקשים לקדם, סוג הטעות, הגורם האשם בטעות ועוד... (ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433, 450-451 (2000), (השופט שטרסברג-כהן)).

דומה כי בענייננו ההשתלשלות המשפטית, והעובדה שלרשות המס היתה הזדמנות לבחון את השומה ושנחתם הסכם פשרה, מטות את הכף. אטעים את ההזדמנות שהיתה לרשות לבחינת התיק נוכח ידיעתה על אירוע המס. כאמור, זהו בעיני גורם רב חשיבות בהכרעתנו. מבחינה זו, בין כללי "המשחק ההוגן", משהיה לרשות יומה והיא לא עשתה בו שימוש, ככלל יכריע הכלל "עבר זמנו בטל קרבנו".

ל"ב. יוסף, כי לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, רשאי המנהל ביוזמתו הוא או לבקשת הנישום, במסגרת התקופה הקבועה שם, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך 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 בענין זה כל צו שייראה לו, בין היתר להגדיל את השומה; זאת – לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו (סעיף 147(ג)). נקבע, כי הסמכות אמנם רחבה אך אינה בלתי מוגבלת, וכי יש להפעילה בהתקיים נסיבות מיוחדות וחריגות בלבד (ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.2009), פסקה 17. בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (2008), פסקה 20). מצאתי טעם בטענת המשיב, כי פרשנות המבקשת לסעיף 167(ב) עלולה הלכה למעשה לעקוף את סעיף 147 ואת תנאיו.

ל"ג. טעם נוסף, לדעתי, נעוץ בכך שבית משפט זה בעניין הרץ ובעניין דן נדרש גם לשאלת האפשרות להגיש תביעת שיפוי נגד מקבל ההכנסה (העובד) בעקבות תיקון שומת הניכויים, שעה שזה יכול לטעון כי בידו שומה סופית המתייחסת להכנסה נמוכה יותר ("כיצד תדרוש המשיבה שיפוי... הלוא הוא יטען שלפי הפשרה כבר שילם את כל המס"; עניין הרץ, עמ' 1897). ייתכן שלבעייתיות זו משקל נמוך יותר שעה שההכנסה כלל לא הוזכרה והוכרעה בשומת מקבל ההכנסה (השוו ע"א 438/90 פקיד שומה-חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 710 (להלן עניין הד הקריות)).

ל"ד. לבסוף יש לזכור כי "החטא הקדמון" הוא טעות בשומת מקבל ההכנסה, ודרך המלך במקרים מורכבים צריכה להיות תיקון טעות זו במקורה (ראו לדוגמה סעיף 147 לפקודה), ולא תיקון "תמונת הראי" שלה (בשומת הניכויים). כבר הובעה הדעה, כי "האפשרות לשימוש בשומת ניכויים ככלי ל'תיקון' שומת הכנסות אינה ראויה" (א' אלתר, "תיקון 114 לפקודת מס הכנסה", מסים יב/1 (1998) א-1, 20), גם אם אין הדלת לכך נעולה. יש לזכור, כי חובת תשלום המס ביסודה היא על מקבל ההכנסה (העובד): "ניכוי במקור אין עניינו, מעיקרו, במהותה של החבות במס או ביצירת חבויות במס - אימתי חב אדם במס ואימתי אין הוא חב במס - אלא בדרכי גביית המס ובמינהל המיסים" (עניין הד הקריות, 683 (השופט, כתארו אז, חשינ)), וכפי שציין השופט (כתארו אז) גרוניס, "החייב 'המקורי' באשר לכספי הניכוי במקור הוא העובד ולא המעביד" (ע"א 4351/01 ארז נ' מדינת ישראל - האוצר אגף המכס והמע"מ, פ"ד ס(1) 467, 477 (2005)). אף אם סעיף 167(ב) סיפא מאפשר מעין "מקצה שיפורים" לשומת מקבל ההכנסה באמצעות שומת הניכויים, ספק אם יש לראות בו דרך המלך לטיפול במקרים מורכבים יותר של טעות בשומת מקבל ההכנסה.

ל"ה. על רקע מכלול שיקולים אלה סבורני, כי עדיפה גישת המשיב על גישת המבקשת, אף אם משמעותה המעשית היא הטלת מגבלות וקשיים על גביית מס מלא ממי שאמורים לשלמו; זאת הן מבחינה מהותית (קרי העובד) והן בגדרי החובה לנכות מס במקור. בפרט מתבקשת הכרעה זו, כך לדעתי, שעה ששומת מקבל ההכנסה (העובד-המשיב) נקבעה במסגרת הסכם פשרה שבמסגרתו נטל כל אחד מהצדדים על עצמו סיכונים וסיכויים, וקשה אף יותר להלום כי יינתן למי מהם "מקצה שיפורים" במסגרת שומת ניכויים. ואוסיף: המשמעות היא אולי נטל כבד יותר במקצת על שלטונות המס, בדרישה להתחקות אחר טיבו של אירוע המס, אך אין הוא משא בלתי ניתן להרמה; מתחייבת שומת לב רבה יותר, ולא בשמים היא, וכמובן, אם שלטונות המס סבורים אחרת, בידם לעשות לתיקון החוק. ואשוב ואומר: כבודו של סעיף 167(ב) במקומו, במקרה שבו לא דווח אירוע הרלבנטי לרשויות, ואזי תתאפשר פתיחת השומה; לא כן, מקום שדווח.

שאלת "האשם התורם"

ל"ו. אשר לאחריות המשיב להתחייבות שנטלה על עצמה המבקשת במסגרת הסכם הפשרה משנת 2006, מקובלת עלי עמדת השופט שנלר. בין היתר התייחסו בתי המשפט לדברים אלה שאמר המשיב בעדותו:

"...זאת היתה עמדתי עד שחזקה עלי דעתו של שובל (רואה חשבון – א"ר), בכל אופן איש מקצוע במשרד הכי גדול בארץ, שאנחנו עובדים איתו למעלה מעשרים שנה, שנתן לנו המלצה חד משמעית... אמרתי להם: תקבלו את ההחלטה איך שאתם רוצים... ואמרתי: תשמע, אם זו עמדתך, שהחברה תעשה מה שהיא רואה לנכון".

בנסיבותיו של תיק זה, ואף אם שגתה המבקשת בכך שחתמה על הסכם הפשרה משנת 2006 חרף קיומה של שומה סופית בכל הנוגע להכנסות המשיב, אינני מוצא להלום את טענות המשיב בכל הנוגע לעילה המשפטית לחיובו בחלק מן האחריות לתוצאות הסכם הפשרה. בין היתר יש לזכור, כי לפי קביעת בתי המשפט חלה על המשיב בנסיבות חובה לשפות את המבקשת בגין תשלומי המסים שבהם תחויב בעקבות הקצאת האופציות או מימושן. כאשר אדם (ולא למותר לציין, כי מדובר באיש עסקים מנוסה) אשר חלה עליו חובת שיפוי לפי הסכם, נותן את הסכמתו לעריכת הסכם פשרה שתוצאתו היא חיובו בשיפוי, יש לראות בכך הסכמה לשאת בתוצאות. מעורבותו של המשיב נקבעה עובדתית על-ידי בית משפט השלום. נוסף, כי דוקטרינות נוספות עשויות להצדיק תוצאה זו. במקרים מסוימים תוכל לסייע לנו להגיע לתוצאה ראויה ולעשיית צדק הדוקטרינה של אשם תורם, שיסודה בדיני הנזיקין, וזאת גם בתחומים אחרים של המשפט האזרחי, כמו בדיני החוזים (ראו ע"א 3912/90 Eximin נ' טקסטיל והנעלה פ"ד מז(4) 64, 81-87. באחת הפרשות נאמר:

"יתכנו מקרים כמו בענייננו, שלשני הצדדים אחריות - שניהם לא נהגו כהלכה... במצבים כגון דא עשויה תורת האשם התורם לסייע לנו לצאת מן המבוך בתוצאה צודקת יותר מאשר הדיכוטומיה שבין הכרעת בית המשפט קמא לבין הפיכתה:

'במצבים הראויים לכך, מביאה חלוקת האחריות לתוצאה צודקת ומוסרית יותר מהכרעה המטילה את מלוא האחריות על צד אחד, ופוטרת את הצד האחר מכל וכל. יש לזכור כי בחינת התנהגותם של בעלי הדין במערכת היחסים הספציפית, מגלה לא פעם כי זהויות ה'מפר' וה'נפגע' אינן חד משמעיות, וכי יישום הולם של עקרון תום הלב הוא מוצדק במקרים שבהם תרמה התנהגותו של הניזוק לאי קיום החוזה על ידי המזיק" (רע"א 9488/02 שחר נ' גד (לא פורסם; 2005), פסקה 14 (השופט טירקל) (ע"א 11120/07 שמחוני נ' מדינת ישראל (2009), פסקה ל')).

דומה כי זהו אחד המקרים הללו. נוכח מתן ההסכמה על-ידי המשיב מזה, ונסיבות המקרה אשר התבססו, בין היתר, על עמדתה השגויה של המבקשת בכל הנוגע לקיומה של שומה סופית של המשיב – סבורני כי צדק השופט שנלר בקבעו, שאת האחריות לתוצאה יש לחלק בין הצדדים. אגב, לתוצאה זו ניתן היה להגיע גם אילו היתה התוצאה הפרשנית הפוכה, קרי, ניתן היה לפתוח את השומה. אלא לעשות כן בהיפוך ובהטלת מחצית האחריות, בחינת אשם תורם, על המבקשת במכלול הנסיבות.

ל"ז. סוף דבר: אציע לחבריי שלא להיעתר לשני הערעורים, ובנסיבות – שלא לעשות צו להוצאות.

שופט

השופט צ' זילברטל:

אני מצטרף אל המסקנה אליה הגיע חברי השופט א' רובינשטיין לעניין פרשנות הוראת סעיף 167(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ומסכים עם נימוקיו. כמו כן אני מצטרף לתוצאה הסופית בדבר דחיית שני הערעורים. בנסיבותיו הקונקרטיים של המקרה ובהתחשב במערכת היחסים שבין בעלי הדין לא יהא זה צודק להטיל על המבקשת בתיק רע"א 684/11 (להלן: החברה) לשאת לבדה במלוא סכום המס אותו העבירה לפקיד השומה על פי הסכם הפשרה משנת 2006. סכום זה, שסמכות רשויות המס לגבותו היתה נתונה עד כה במחלוקת משפטית לא פשוטה ואין לומר שהחברה התרשלה כאשר הסכימה בשעתו לשלמו – שכן "טעותה" בעניין זה נקבעה הלכה למעשה רק עתה – מבטא בפועל את המס המוטל על המשיב בתיק רע"א 684/11. לפיכך, בנסיבותיו המיוחדות של המקרה, ראיתי לנכון להסכים לפתרון המחלק את האחריות לתוצאה בין שני הצדדים.

שופט

השופט י' עמית:

1. המשיב התחייב לשפות את המבקשת בגין תשלומי המס בו תחוייב עקב מימוש האופציות. המבקשת הסכימה לשלם לרשויות המס כמליון וחצי נ"ח במסגרת הסכם פשרה, וחזרה על המשיב על פי הסכם השיפוי ביניהם, באשר החיוב במס אמור היה לחול על המשיב כמקבל ההכנסה. המשיב טען כי המבקשת שילמה מתוך טעות או רשלנות. לטעמי, סיטואציה זו ניתנת לנתח באספקלריה של סעיף 4 לחוק עשיית עשר ולא במשפט, התשל"ט-1979, שכותרתו "הפורע חוב הזולת", והקובע כלהלן:

מי שפרע חובו של אדם אחר בלי שהיה חייב לכך כלפיו, אינו זכאי להשבה אלא אם לא היתה לזוכה סיבה סבירה להתנגד לפרעון החוב, כולו או מקצתו, ואינו זכאי להשבה זו אלא כדי מה שנתן לפרעון החוב.

לכאורה, משהגיע המשיב ביום 19.2.2003 להסכם פשרה עם רשויות המס לגבי השנים 1999-2001, הייתה לו סיבה טובה להתנגד לתשלום המס על ידי המבקשת. אולם בנסיבות המיוחדות של המקרה, מאחר שהמשיב היה מעורב בהסכם שבין המבקשת לבין רשויות המס, מקובלת עלי התוצאה הסופית אליה הגיע חברי השופט רובינשטיין, ולפיה יש לחלק את האחריות בין שני הצדדים בחלקים שווים ביניהם.

2. בנסיבות דנן, כאשר רשויות המס לא היו צד להתדיינות בין הצדדים, כמו גם לא הונחה תשתית עובדתית לגבי נסיבות הסכם הפשרה בין המשיב לבין רשויות המס, איני רואה להידרש לשאלת פרשנותו של סעיף 167(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], ואותר את הדברים בצריך עיון.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, כ"ז בתשרי תשע"ד (1.10.2013).

שופט

שופט

שופט