



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7726/10

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערת: מדינת ישראל

נגד

המשיבים: 1. איתמר מחלב-רו"ח ועו"ד
2. מאיר סיידה
3. יוחנן סיידה
4. יעקב עטיה
5. עמוס ישראלי

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
מיום 26.07.2010 בע"מ 504/09 שניתן על ידי כבוד הנשיא
י' אלון

תאריך הישיבה: כ"ו באלול תשע"ב (7.5.12)

בשם המערערת: עו"ד ק' עטילה

בשם המשיבים: עו"ד א' מחלב

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

האם רשאי נציב מס הכנסה לעשות שימוש בסמכותו הקבועה בסעיף 147
לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ולהורות על ביטולן של שומות בהסכם, מקום בו
התברר כי הסכמתו של פקיד השומה לסגירת השומות בהסכם ניתנה מחמת טעות
משפטית, אשר משמעותה גביית מס מופחת מהנישומים.

זו השאלה שמתעוררת בערעור שלפנינו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (הנשיא י' אלון) מיום 26.7.2010, אשר ניתן בחמישה ערעורי מס שהדיון בהם אוחד (ע"מ 504/09, 520/09, 521/09, 522/09, 523/09). בית המשפט המחוזי השיב בשלילה על השאלה האמורה, וכפועל יוצא קיבל את הערעורים וביטל את החלטת נציב מס הכנסה מיום 22.6.2008, במסגרתה בוטלו חמש שומות בהסכם והוצאו חמש שומות מתוקנות.

רקע עובדתי

1. סעיף 94ב(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), כפי שהיה בתוקף עד ליום 31.12.2002, קבע כי "במכירת מניה [בחברה פרטית] יראו כסכום אינפלציוני חייב... גם סכום השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלקו של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה". כפועל יוצא, שיעור המס שחל על חלקו של בעל המניות ברווחים הראויים לחלוקה עמד על 10%, להבדיל משיעור המס שחל על סכום שהתקבל בידי בעל המניות כדיבידנד שעמד על 25%. סעיף 93(א)(3) לפקודה קבע כי מניותיו של בעל מניות בחברה שהוחל בפירוקה כמוהן כ"מניות שנמכרו" לעניין הוראת סעיף 94ב(א) לפקודה. כלומר, הפקודה ראתה לצורכי מס את פירוק החברה כאירוע שבו מוכרים בעלי המניות את מניותיהם בתמורה לנכסי החברה. במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה, התשס"ח-2002 [ס"ח תשס"ב מס' 1863 מיום 4.8.2002 בעמ' 530 (להלן: תיקון 132 לפקודה)], תוקן סעיף 94ב(א) לפקודה ונקבע כי ככל שמדובר במכירת מניה לאחר יום 31.12.2002, שיעור המס על הרווחים הראויים לחלוקה יעמוד על 25%, כשיעור המס שחל על סכום שהתקבל כדיבידנד בסמוך לפני המכירה.

2. המשיבים פעלו כולם באופן דומה, על מנת ליהנות מהטבת המס הגלומה בסעיף 94ב(א) בנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה. המשיב 1, עו"ד ורו"ח איתמר מחלב (להלן: המשיב 1), פעל בשנת 2002 במסגרת חברה שבשליטתו ובבעלותו. על מנת ליהנות מהטבת המס הגלומה בסעיף 94ב(א) לפקודה פירק מחלב במהלך שנת 2002 את החברה שבבעלותו (בהליך פירוק מרצון) והעביר את פעילותה לחברה חדשה שהקים בסמוך לפני כן, שמבנה הבעלות והשליטה בה זהה לחברה הישנה. המשיבים 2-5 היו כולם במועדים הרלוונטיים לקוחותיו של מחלב ופעלו בשיטת פעולה דומה. המשיבים 2 ו-3, מאיר ויוחנן סיידה, היו בתקופה הרלוונטית בעלי השליטה בחלקים שווים בחברה שעסקה בגידול ושיווק צמחים. השניים הקימו ביום 1.1.2003 חברה חדשה, שמבנה הבעלות והשליטה בה זהה לחברה הראשונה, ומכרו את כל מניותיהם בחברה הישנה לחברה החדשה. המשיבים 4 ו-5, יעקב עטיה ועמוס ישראלי, היו בתקופה הרלוונטית בעלים בחלקים שווים של חברה שעסקה בהידראוליקה. השניים הקימו ביום 1.1.2003

חברה חדשה, שמבנה הבעלות והשליטה בה זהה לחברה הישנה, ומכרו את כל מניותיהם בחברה הישנה לחברה החדשה. כל המשיבים טענו כי יש לסווג את הרווחים הראויים לחלוקה שנותרו בחברות בעקבות הפירוק בהתאם לסעיף 94ב(א) לפקודה ועל כן טענו ששיעור המס שחל על רווחים אלו עומד על 10%. פקיד השומה התנגד וטען כי בכל אחד מהמקרים מדובר ב"עסקה מלאכותית" וכי הפירוק אינו נובע ממניע מסחרי או כלכלי כלשהו, פרט למניע תכנון המס, ועל כן יש לראות ברווחי החברות שפורקו כדיבידנד שמשכו המשיבים. לפיכך טען פקיד השומה כי שיעור המס שחל על הרווחים עומד על 25%.

3. בין המשיבים (שיוצגו כולם על ידי המשיב 1) לבין פקיד השומה התנהל משא ומתן, שבסופו הגיעו הצדדים לפשרה ולשומות שבהסכם, לפיהן שיעור המס בגין הרווחים הראויים לחלוקה בחברות שפורקו (עד ליום 31.12.2002) יעמוד על סך 17.5%. ההסכם עם המשיב 1 נחתם ביום 4.4.2007. ההסכם עם המשיבים 2 ו-3 נחתם ביום 26.10.2006. ההסכם עם המשיבים 4 ו-5 נחתם ביום 20.5.2007.

4. תקופה לא ארוכה לאחר שנחתם אחרון הסכמי השומה, הגיש המשיב 1 לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המסים בגין גביית קנסות פיגורים שלא כדין. דבר הבקשה והתובענה הובאו לידיעת היועץ המשפטי לרשות המסים, עו"ד משה מזרחי, ואגב כך הובאו לידיעתו שלוש השומות שבהסכם. היועץ המשפטי לרשות המסים סבר כי מדובר בשומות שבהסכם המנוגדות לפסק דינו של בית משפט זה בע"א 10666/03 טילבאן שטרית נ' פקיד שומה תל אביב (טרם פורסם, 30.1.2006) (להלן: עניין שטרית), בו נפסק כי פירוק חברה והקמה של חברה חדשה שנעדרים תוכן כלכלי מסחרי, מלבד הרצון להפחית מס, מהווים "עסקה מלאכותית" וכי במקרים כאלו הטבת המס שבסעיף 94ב(א) לפקודה לא תחול ושיעור המס על הרווחים יהיה זהה למס בגין משיכת דיבידנד (דהיינו מס בשיעור של 25%). נוכח זאת, נערך למשיבים ביום 17.6.2008 שימוע לפני היועץ המשפטי לרשות המסים ובעקבותיו החליט היועץ המשפטי ביום 22.6.2008, בהתאם לסעיף 147 לפקודה, על תיקון השומות שבהסכם, בהיותן שומות שהוצאו שלא כדין בניגוד לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שטרית. בעקבות זאת, הוחזרו השומות לפקיד השומה, שהוציא ביום 24.12.2008 שומות חדשות למשיבים, בהן נקבע שיעור מס של 25%.

המשיבים לא השלימו עם ההתנהלות המתוארת של רשות המסים והגישו ערעורים לבית המשפט המחוזי.

תמצית פסק דינו של בית המשפט המחוזי

5. בית המשפט המחוזי ציין כי במסגרת הדיון לפניו הצהיר בא כוח המשיבים (המשיב 1) כי אין בכוונתו לטעון שהתקיים טעם מסחרי כלשהו בבסיס פעולות הפירוק וההקמה מחדש בכל חמשת המקרים מלבד הטעם של תכנון המס. כפועל יוצא מיקד בא כוח המשיבים את טענותיו בשאלת צדקת ההחלטה לפתוח בנסיבות העניין את השומות על פי סעיף 147 לפקודה וחוקיותה של ההחלטה, ולא טען לגופם של נימוקי השומות המחודשות ולא חקר את המצהירה מטעם המערער על תצהירה, בו פורטו הסברים ונימוקים לשומות החדשות שהוצאו.

6. בית המשפט המחוזי ציין בפתח פסק דינו כי אילו היה מדובר בשומות "מקוריות" (ולא שומות שבהסכם), לא היה מנוס מהמסקנה כי על פי פסק הדין בעניין שטרית נכונה הקביעה כי הסכומים חייבים במס בשיעור 25%, מכיוון שהנתונים במקרה זה זהים לנתונים שנדונו בפסק הדין בעניין שטרית. בית המשפט המחוזי ציין עוד כי הוא מניח כהנחת מוצא כי בטרם ניתן פסק הדין שטרית נהגו פקידי השומה להגיע לשומות בהסכם בסוגיית הרווחים הראויים לחלוקה ובהן נקבעה השומה בהסכמה בטווח שבין 10% - בהתאם לעמדת הנישומים כי מדובר ב"רווח אינפלציוני", לבין 25% - בהתאם לעמדת רשות המסים כי מדובר בהכנסה שהיא דיבידנד.

לפיכך קבע בית המשפט המחוזי כי השאלה הטעונה הכרעה במקרה דנן הינה זו:

"השומות שבמחלוקת נסגרו בהסכם בין פקיד השומה למערערים לאחר מתן פסק הדין בעניין טילבאן שטרית. פועל יוצא בלתי נמנע מכך הינו כי פקיד השומה טעה במתן הסכמתו לשומות אלה – זאת הואיל והן מנוגדות להלכה שנפסקה, קודם לנתינתן, בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין טילבאן שטרית. האם טעות משפטית שטעה פקיד השומה במתן אישורו לסגירת שומות בהסכם מהווה כשלעצמה עילה המצדיקה החלטה לפתיחת השומות על פי סעיף 147 לפקודה?".

7. בית המשפט המחוזי ציין כי בפסיקתו של בית המשפט העליון בע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט(1) 245 (להלן: עניין בן ציון) נקבע כי הסמכות הנתונה לנציב על פי סעיף 147 לפקודה הינה למעשה בלתי מוגבלת, למעט תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף, וכי סמכות זו כוללת גם מקרים בהם ידע פקיד השומה את כל העובדות אך טעה מבחינה משפטית או סתם לא מילא חובתו. עוד צוין כי

בית המשפט העליון בעניין בן ציון דחה את הטענה, שנסמכה על דיני החוזים, כי סמכות המנהל על פי סעיף 147 לא קמה שעה שמדובר בשומה שבהסכם, וקבע כי הסמכות הקבועה בסעיף 147 אינה מסויגת. בית המשפט המחוזי בעניינו קבע כי אילו היה מסתפק בהלכת בן ציון, דינם של הערעורים היה להידחות. זאת מכיוון שהחלטה על פי סעיף 147 לפקודה התקבלה בטרם חלפה תקופת ההתיישנות, ומכיוון שהסכמי השומה המקוריים נמצאו מוטעים מבחינה משפטית מכיוון שהם סותרים את הלכת שטרית, ועל כן אין מניעה שהנציב יפעל על פי הסמכות המוקנית לו בסעיף 147 לפקודה. יחד עם זאת, בית המשפט ציין כי סוגיית היקף הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה שבה ונדונה בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה (טרם פורסם, 6.11.2008) (להלן: עניין מרום), אשר סימן שינוי מגמה. בעניין מרום נקבע שהסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה אמנם התפרשה בעניין בן ציון כסמכות רחבה אך בהמשך השתנתה המגמה ונקבע שיש לצמצם את הסמכות ולקבוע תנאים להפעלתה [בין היתר, התבסס בית המשפט על דבריו של השופט ח' כהן בע"א 669/69 מטעי רסקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(1) 142, 145 (1967) (להלן: עניין מטעי רסקו)]. לפיכך נקבע בעניין מרום כי הסמכות אינה בלתי מוגבלת וכי יש לפרשה בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות, על מנת לאזן בין אינטרס ההסתמכות של הנישום על סופיות השומה לבין שיקולים ואינטרסים ציבוריים שיצדיקו פגיעה בהסתמכות זו. בית המשפט המחוזי קבע כי לאור פסק הדין בעניין מרום אין די בטעות משפטית או עובדתית שנפלה לפני פקיד השומה על מנת להצדיק את פתיחת השומה על פי סעיף 147 לפקודה, ויש להצביע על "נסיבות חריגות ומיוחדות" ו"רק כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים יצדיקו פגיעה בהסתמכות זו (של הנישום על השומה הסופית)".

8. בית המשפט המחוזי קבע כי לא מצא שהמקרה דנן הוא מקרה שנסיבותיו חריגות ומיוחדות במידה שמצדיקה פתיחת השומה שבהסכם על פי סעיף 147 לפקודה. בית המשפט ציין כי פקיד השומה הסתמך בסיכומיו אך ורק על פסק הדין בעניין בן ציון ולא התייחס כלל לשינוי המגמה שהתבטא בפסק הדין בעניין מרום. צוין כי נימוקיו של פקיד השומה לפתיחת השומות הינם שניים: ראשית, כי אין אבחנה ממשית מבחינה עובדתית בין עניינם של המשיבים לבין עניינם של הנישומים שנדון בפסק הדין בעניין שטרית ולפיכך השומות שבהסכם נערכו בניגוד חזיתי ומפורש לפסק הדין בעניין שטרית; שנית, כי השומות שבהסכם מפלות ללא כל צידוק וטעם את המשיבים לטובה לעומת כל הנישומים האחרים בארץ שעניינם דומה. בית המשפט קבע כי שני הנימוקים הם למעשה נימוק אחד – לפיו פקיד השומה טעה טעות משפטית וכתוצאה מכך המשיבים יוצאים "נשכרים" לעומת נישומים אחרים בנסיבות דומות – אולם לא די בקיומה של טעות

משפטית כשלעצמה כדי להצדיק הפעלת הסמכות שבסעיף 147 לפקודה, ונדרשות – כאמור – נסיבות מיוחדות וחריגות שאינן מתקיימות במקרה זה. כמו כן, נקבע כי השלכותיה "הרוחביות" של הטעות אינן בעוצמה שטוען לה פקיד השומה, מכיוון שהחל מיום 1.1.2003 נכנס לתוקף תיקון מס' 132 לפקודה ומיום זה פסקה הטבת המס שנהגה מכוח סעיף 94(א) לפקודה. לפיכך נקבע כי "קבוצת הנישומים 'המופלים לרעה' אינה עוצמתית ואימננטית במימדים שמבקש לשוות לה בא כוח [פקיד השומה]". בית המשפט ציין כי אין הוא מקל ראש באי הנחת שנוצרת נוכח "הטבה" שזוכה לה נישום עקב טעות של פקיד השומה, אך בהיעדר נסיבות מיוחדות וחריגות אין מקום לפתיחת השומה הסופית על פי סעיף 147 לפקודה.

9. בית המשפט הוסיף כי בפסק הדין בעניין מרום נקבע (בדעת רוב של השופטים ג'ובראן וריבלין ועל דעתו החולקת של הח"מ) כי יש לתת משקל פרשני גם להנחיות הפנימיות שנקבעו על ידי נציבות מס הכנסה בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("חבק") בנוגע להפעלת הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה. צוין כי במסגרת הקריטריונים שנקבעו לעניין זה בחבק נאמר שאין לנקוט בהליך פתיחת שומה מקום שבו הדבר לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים או במקום שבו מדובר בשומה שבהסכם (אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר). בית המשפט קבע כי פקיד השומה לא טען שמעבר לטעות המשפטית נלוו לשומות פגמים או סטיות במנהל תקין או שהמידע שהיה לפני פקיד השומה היה מידע מוטעה או חסר. כמו כן, בית המשפט קבע כי תוספת המס בעניינם של המשיבים 2-5 בעקבות פתיחת השומות אינה כה משמעותית כדי להיכלל ב"נסיבות מיוחדות וחריגות" וכי אמנם בעניינו של המשיב 1 תוספת המס הינה "אמנם ניכרת יותר, אולי אפילו משמעותית", אך אין בשיקול זה כדי להבחין בנסיבות העניין בינו לבין המשיבים 2-5. טרם סיום ציין בית המשפט כי מעבר לאינטרס ההסתמכות של הנישום על פי עקרונות המשפט המנהלי ומעבר לעיקרון סופיות השומה, יש להוסיף "את הנופך הנוסף הנדרש שעה שהשומה הסופית הינה שומה שבהסכם שקדם לה משא ומתן ושגלום בה מלכתחילה, ובהגדרה, אלמנט הפשרה".

לאור כל האמור לעיל, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורם של המשיבים וקבע כי השומות החדשות בטלות והשומות המקוריות (שבהסכם) יושבו על כנן.

טענות הערעור

10. המערער טוען כי הסמכות שמוקנית למנהל רשות המסים (הנציב, כתוארו כעת) בסעיף 147 לפקודה היא סמכות רחבה, שתכליתה להביא לכך שנישומים ישלמו מס אמת המגיע מהם בגין הכנסתם. נטען כי מטרת הסעיף הינה להוות "שסתום ביטחון" ולאפשר

למנהל להחליף שומה שגויה בשומה מתוקנת ולשמש כמנגנון פיקוח וביקורת על מעשיהם ומחדליהם של פקידי השומה, והכול על מנת להביא לגביית מס אמת. לפיכך, נטען כי קשה להלום טענה לפיה מנוע המנהל מלפתוח ולתקן שומות שהוצאו בניגוד לדין ותוך התעלמות מהלכה מפורשת של בית המשפט העליון שניתנה בנסיבות זהות. יחד עם זאת, נטען כי הסמכות אינה בלתי מוגבלת, כאשר קיימת בסעיף 147 הגבלת זמן; נקבעו חלופות שונות להפעלת סמכותו של המנהל; והסמכות נתונה רק בידי "ראש הפירמידה" (מנהל רשות המסים). נטען כי ההסדר הקבוע בסעיף 147 מהווה "איזון סטטוטורי" בין האינטרסים השונים שעל המנהל - ככל רשות מנהלית - לשקול: מחד, סופיות השומה, יציבות, וודאות והגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישומים; ומאידך, גביית "מס אמת", שוויון ותקינות המעשה המנהלי.

11. לטענת המערער, במסגרת השומות שבהסכם בהן עסקינן העניק פקיד השומה למשיבים הקלות מרחיקות לכת, בניגוד לחוק. נטען כי על פי סעיף 245 לפקודה ועל פי הפסיקה הקלות במס ניתנות אך ורק בהתאם לדין, וכל הסכמה להקלה שלא בהתאם לדין מהווה חריגה מסמכות שדינה, ככלל, בטלות. נטען כי במקרה דנן הפעיל המנהל את סמכותו במסגרת פרק הזמן הקבוע בסעיף 147 לפקודה, ולפיכך אין בסיס לטענת המשיבים כי הסתמכו על השומה שבהסכם ושינו מצבם לרעה. נטען כי בנסיבות אלה אין הצדקה לקבוע שהמנהל מנוע מלהשתמש בסמכותו ויש אף להגדיל ולומר שהוא מחויב להשתמש בה על מנת להגשים את תכלית גביית מס אמת. כל פרשנות אחרת, נטען, תרוקן את סעיף 147 מתוכן ותחטיא את המטרה לשמה חוקק.

12. בנוגע לפסק הדין בעניין מרום, עליו ביסס בית המשפט המחוזי את פסק דינו, טוען המערער כי פסק הדין לא שינה את ההלכה בעניין בן ציון אלא אף חזר עליה, ואין לפרשו כהלכה מצמצמת של הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה. עוד נטען כי אף אם נראה בפסק הדין בעניין מרום אמת מידה פרשנית מצמצמת, הרי שיש מקום לקבוע שהטעות המשפטית שנפלה בשומות שבהסכם דנן גורמת לאפליה בוטה בין נישומים ועל כן נופלת בגדר "הנסיבות החריגות והמיוחדות" בהן יש למנהל סמכות לתקן את השומות.

13. המערער טוען כי יש לשאוף לקוהרנטיות ואחידות בהחלת חוקי המס וכי הגישה לפיה מוסמך המנהל בנסיבות העניין לתקן את השומות מתיישבת היטב גם עם הוראות דומות בחקיקת המס. נטען כי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) מעניק למנהל סמכות לתקן שומה סופית

במקרים מסוימים, לרבות במקרים בהם "נתגלתה טעות בשומה". פרשנותו של הביטוי "טעות בשומה" נדונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 736/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס"ח, פ"ד מה(3) 365 (להלן: עניין יעקובוביץ') ונקבע כי הסמכות של המנהל לתקן טעות אינה מוגבלת לסוג מסוים של טעויות (כגון טעויות סופר או טעויות מתמטיות בחישוב המס) וכוללת סמכות לתיקון טעות משפטית וטעות שבשיקול דעת. לפיכך נטען כי תכליתם של סעיף 147 לפקודה ושל סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין הינה תכלית זהה ויש לפרש את הסעיפים באופן זהה שיוביל לקוהרנטיות בהחלת חוקי המס. לכל הפחות, נטען, השיקולים שהמנהל נדרש לשקול במסגרת סעיף 147 לפקודה (אשר אינו מפרט רשימת שיקולים) צריכים להיות דומים לשיקולים המפורטים בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

14. עוד טוען המערער כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי סותר את הכלל בדבר סמכותה הכללית של רשות מנהלית לתקן החלטותיה. נטען כי המשפט המנהלי אינו מגביל את הרשות המנהלית לתיקון טעויות עובדתיות בלבד וסמכות זו חלה גם על טעויות משפטיות, ואפילו במקום בו הרשות ידעה את העובדות לאשורן עת נתנה את החלטתה המקורית, ובלבד שמתקיימים התנאים בהם רשאית הרשות לחזור בה מהחלטתה. נטען כי בית המשפט העליון קבע בפסק הדין בע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. נ' מנהל מס רכוש, פ"ד לז(1) 337 (להלן: עניין נכסי י.ב.מ.) כי הרשות לא תהיה קשורה להחלטתה מקום בו נפלה בה טעות משפטית או שיש בה חריגה מסמכות, והיא רשאית לתקן את הטעות.

15. לבסוף טוען המערער כי העובדה שמדובר בשומות בהסכם אין בה כדי לשנות. נטען כי גם בשומה בהסכם יכולות להתקיים עילות שמעניקות למנהל סמכות לפתוח את השומה, ובמיוחד כאשר ההסכם סותר הלכה מפורשת של בית המשפט העליון ולמעשה עומד בניגוד לחוק. מעבר לכל הטיעונים שפורטו לעיל, טוען המערער כי בנסיבות העניין קיימת הצדקה לפתיחת השומות ולו בשים לב לתוספת המס המשמעותית שנובעת מפתיחתן, אשר עומדת על סך של כ-550,000 ש"ח.

טענות המשיבים

16. המשיבים סומכים ידיהם על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. מעבר לכך, טוענים המשיבים כי בית המשפט התמקד בפסק הדין בעניין מדרום והתעלם מיתר הטענות המשפטיות שנטענו על ידם. נטען כי במסגרת השימוע שנערך למשיבים טענו המשיבים טענות משפטיות רבות – לרבות טענות משפטיות המצדיקות הותרת המס בשיעור 10% בניגוד להלכת שטרית – וטענות אלה אף היוו, בין השאר, את הבסיס להגעת הצדדים

לפשרה במסגרת השומות שבהסכם. עוד נטען כי העובדות שנטענו בתצהירו של המשיב 1 (מחלב) לא נסתרו וכי המערער נמנע מלהעיד עדים מרכזיים מטעמו. כמו כן, נטען כי טענות פקיד השומה בעניין בן ציון ובעניין מרום הינן טענות למראית עין בלבד, כאשר בבסיס ההחלטה לפתוח את השומות עומדים שיקולים זרים, לרבות ניסיון לסכל את הבקשה לאישור התובענה הייצוגית שהגיש המשיב 1 כנגד רשויות המס ולהפוך אותה לתיאורטית.

17. לטענת המשיבים, מפסקי הדין בהם אושרה פתיחת שומה על פי סעיף 147 לפקודה עולה שמדובר בנסיבות של הסתרת מידע, גילויים חדשים של סתירות בנתונים החשבונאיים, אי רישום תקבולים, אי ניהול ספרים, אי דיווח על מכירות, הסתרת עסק חדש וכיו"ב. נטען כי פסק הדין היחיד שמתיר פתיחת שומה בהתבסס על הנימוק שהנציב חולק על פקיד השומה מבחינה משפטית הינו פסק הדין בעניין בן ציון, וכי פסק דין זה צומצם מאוחר יותר בפסק הדין בעניין מטעי רסקו (בחוות דעתו של השופט ח' כהן) ובפסק הדין בעניין מרום.

18. לטענת המשיבים, הדיון שקדם להסכם השומה היה דיון ארוך, שהמחלקה המקצועית ברשויות המס הייתה מעורבת בו עד תום ואף נטען שניתנה לו הסכמה בעל פה של מנהל רשות המסים באותה עת. לפיכך, נטען שההחלטה לפתוח את הסכם השומה הינה "עינוי" ו"הצקה אמיתית" למשיבים. המשיבים טוענים כי בפסיקה נקבע כי רשות מנהלית יכולה לשנות או לתקן החלטתה במקרים של טעות, אך הבחינה בין טעות עובדתית, טעות משפטית וטעות שבהפעלת שיקול הדעת, כאשר בפסק הדין בעניין י.ב.מ נקבע שטעות שבהפעלת שיקול דעת תהיה בדרך כלל טעות שהרשות אינה רשאית לחזור ממנה. עוד נטען כי בנסיבות העניין יש לראות את ההסכם עם רשויות המס כהבטחה מנהלית או כחווה רשות בהם הרשות המנהלית כבולה. נטען כי לא נתגלתה שום עובדה חדשה לרשויות המס שמצדיקה פתיחת השומות במסגרת סעיף 147 לפקודה. נטען כי לא די בכך שהמנהל סבור שפקיד השומה טעה בהתייחסותו למצב המשפטי כדי לפתוח שומה מחדש במסגרת סעיף 147 לפקודה, וכי מדובר בהחלטה שיפוטית שיש להתייחס אליה בנוקשות בבחינת "מעשה בית דין".

דיון והכרעה

19. אקדים לומר כי לאחר שעיינתי בסיכומי טענות הצדדים, בתיקי המוצגים ובאסמכתאות השונות שהסתמכו עליהן, ולאחר ששקלתי את טיעוני הצדדים בדיון שהתקיים לפנינו, הגעתי למסקנה כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי וכי דין הערעור להידחות, וכך אציע לחבריי שנעשה. אפרט עמדתי.

הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה

20. סעיף 147 לפקודת מס הכנסה מעניק לנציב (כיום – מנהל רשות המסים) סמכות לעיין מחדש בשומות שנערכו לנישום ולהורות על פתיחתן. סמכות זו, אשר אין חולק כי הינה חריג לעיקרון סופיות השומה, הינה במהותה סמכות ביקורת ונועדה להגשים עיקרון נוסף וחשוב לא פחות בדיני המסים, הוא עיקרון גביית מס אמת [ראו: אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו' 324-327 (2005) (להלן: רפאל)]. הנציב רשאי להפעיל את הסמכות הן מיוזמתו והן לבקשת הנישום, ולפיכך יוצר הסעיף על פניו סימטריה בין הנציב לבין הנישום [לביקורת בנקודה זו, לפיה מדובר בסימטריה למראית עין בלבד ראו: רפאל בעמ' 326. לשאלת הסימטריה אשוב בהמשך דברי]. הסעיף אינו מפרט תנאים או קטגוריות להפעלת הסמכות ואף אינו כולל סייג מהותי כלשהו להפעלתה, מלבד הסייג שנוגע למועד הפעלת הסמכות [ראו: רפאל בעמ' 327-333].

בהתאם ללשונו הרחבה ונטולת הסייגים של הסעיף, פורשה סמכות זו בעבר בפסק הדין בעניין בן ציון כ"סמכות ללא סייג". יחד עם זאת, כבר בעניין בן ציון נאמר על השימוש בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה לצורך התערבות בשומה שבהסכמ כי "למותר לציין שדבר כזה אינו רצוי ושיש להימנע ממנו ככל האפשר אך הסמכות קיימת ולפעמים אין מנוס מלהשתמש בה" [השופט א' ויתקון, בעמ' 248 שם]. מגמה זו נמשכה במידה מסוימת גם בפסק הדין בעניין מטעי רסקו, בו נקבע שוב כי הסמכות קיימת ורחבה, אך יחד עם זאת צוין, לעניין התערבותו של הנציב בהסכמ פשרה בין פקיד השומה לבין הנישום, כי התערבות כזו תיעשה "במקרים נדירים ביותר שבהם אין מנוס מכך כדי למנוע עיוות דין חמור עוד יותר" [השופט א' ויתקון, בעמ' 145 שם]. השופט ח' כהן בעניין מטעי רסקו הביע עמדה מסויגת וביקורתית יותר בנוגע לסמכות זו וציין כי "דווקא מפני שסמכות הנציב רחבה היא ומרחיקת לכת עד כדי שקשה למצוא לה אח ורע בדיני המינהל, ודיני המיסוי בכלל זה, אין אני מוכן להרחיבה עוד בדרך של פרשנות" [בעמ' 145 שם].

21. בשנים האחרונות שבה ונדונה הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה בפסיקתו של בית משפט זה ופורשה בצמצום יחסי, ברוח הערותיו של השופט א' ויתקון ובמיוחד בהמשך ישיר לגישת השופט ח' כהן בעניין מטעי רסקו. נקבע כי הסמכות היא אמנם רחבה אך אינה בלתי מוגבלת, וכי יש להפעילה בהתקיים נסיבות מיוחדות וחריגות בלבד [עניין מרום בפסקה 36 לפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן; ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (טרם פורסם, 9.8.2009) בפסקה 17 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (להלן: עניין שחאדה)]. בעניין מרום נקבע כי את סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה "יש

לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות", וזאת בשים לב לכך שלנישום קיים אינטרס הסתמכות על השומה מעת שנהפכה לסופית ורק אינטרסים ציבוריים עשויים להצדיק בנסיבות חריגות פגיעה בהסתמכות זו. עוד נקבע כי האיזון בין השיקולים והאינטרסים השונים הינו אותו איזון שנקבע בעבר על ידי בית משפט זה בנוגע לשינוי החלטה מנהלית [עניין מרום בפסקה 39 לפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן].

שומה שבהסכם

22. בטרם אדון בשאלה המשפטית העקרונית שבכותרת מן הראוי להבהיר מהי אותה "שומה שבהסכם" עליה מדובר, ומהו "מיקומה הגיאומטרי" בפקודה.

23. תחילתה של מלאכת השומה בדו"ח שמגיש הנישום, אשר הפקודה רואה אותו כ"שומה עצמית". עם הגשת הדו"ח מחויב פקיד השומה לשלוח לנישום הודעה בדבר המס שבו הוא חייב על פי הדו"ח שהגיש. מטרת ההודעה הינה כימות סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בין הנישום לבין פקיד השומה - בהתאם לדו"ח - אותו על הנישום לשלם לאלתר (סעיף 145(א)(1) לפקודה). כמו כן, מקנה הפקודה לפקיד השומה בשלב זה סמכויות שונות בנוגע לדו"ח, לרבות תיקון טעויות חשבוניות שנפלו בדו"ח והפעלת הוראות וסנקציות הקבועות בדין בנוגע לאי ניהול פנקסים או ניהול בלתי תקין של הפנקסים לרבות פסילת פנקסים (ראו סעיף 145(א)(3) לפקודה). ודוק, הודעת פקיד השומה בשלב זה אינה בגדר "שומה", כאשר הליכי קביעת שומת המס הסופית מתבצעים בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 145(א)(2) לפקודה [להרחבה בסוגיית השומה העצמית ראו: רפאל בעמ' 164-169].

סעיף 145(א)(2) לפקודה קובע כי פקיד השומה רשאי לפעול – בכפוף למגבלות זמן הקבועות בסעיף – באחד משני "מסלולים" בנוגע לדו"ח שהגיש הנישום: מחד, פקיד השומה רשאי לאשר את השומה העצמית (סעיף 145(א)(2) לפקודה); מאידך, רשאי פקיד השומה לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח שהגיש הנישום אינו נכון (סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה). ודוק, סמכותו של פקיד השומה לקבוע את השומה לפי מיטב השפיטה קמה גם כאשר הנישום כלל לא מסר דו"ח (סעיף 145(ב) לפקודה) [להרחבה בסוגיית השומה לפי מיטב השפיטה, ראו: רפאל בעמ' 169-174, 199-200].

24. נישום החולק על השומה שהוצאה לו רשאי לבקש מפקיד השומה לחזור ולעיין בשומה ולשנותה, במסגרת הליך השגה (סעיף 150 לפקודה). מדובר בהליך מנהלי פנימי,

במסגרתו בוחן פקיד השומה מחדש את החלטתו בשומה (אם כי הגורם שדן בהשגה לא יהיה הגורם שערך את השומה – סעיף 150א לפקודה). במסגרת הליך ההשגה מוקנות לפקיד השומה סמכויות חקירה ובדיקות רחבות, ובהן סמכות לדרוש מהנישום למסור לו את כל הפרטים שדרושים לו לשם קביעת הכנסתו (סעיף 151 לפקודה). בד בבד, במסגרת הליך ההשגה מחויב פקיד השומה בחובות שמיעה והנמקה (סעיף 158א לפקודה) [להרחבה בסוגיית הליך ההשגה ראו: רפאל בעמ' 210-224].

להליך ההשגה שלוש תוצאות פוטנציאליות. ראשית, יכול פקיד השומה להגיע להסכם עם הנישום בנוגע לשומה (סעיף 152א) לפקודה). שנית, אם לא הגיעו פקיד השומה והנישום להסכם, מוסמך פקיד השומה לקבוע בצו אם לקיים את השומה (דהיינו, לדחות את ההשגה) או לשנותה – בין אם על דרך ההפחתה ובין אם על דרך ההגדלה (סעיף 152ב) לפקודה). על צו שהוציא פקיד השומה בהליך ההשגה זכאי הנישום להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי (סעיף 153 לפקודה). שלישית, ככל שפקיד השומה לא הפעיל סמכותו לקבוע בצו את תוצאת ההשגה ולא הגיע עם הנישום להסכם בפרק הזמן שנקבע בפקודה, רואים את ההשגה כאילו התקבלה (סעיף 152ג) לפקודה) [להרחבה על האפשרויות השונות, ראו: רפאל בעמ' 225-239].

25. השומה שבהסכם בה עוסק סעיף 152א) לפקודה הינה למעשה הסכם פשרה בין פקיד השומה לבין הנישום שנועד לסיים את הסכסוך נשוא הליך ההשגה. ודוק, על שומה בהסכם לא יכול הנישום להגיש ערעור בהתאם לסעיף 153 לפקודה, אשר מגביל את זכות הערעור רק לצווים שנתן פקיד השומה בהתאם לסעיף 152ב) לפקודה. הדבר מובן מאליו, באשר מדובר בהסכם פשרה שהנישום הוא צד לו, ועל כן אין מקום לאפשר לו לערער עליו. יחד עם זאת, אין בכך כדי למנוע לכאורה מהנישום מלתקוף את ההסכם בעילות הלקוחות מחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1983 (להלן: חוק החוזים) שעניינן פגמים ברצון – טעות, הטעייה, עושק וכפייה – וזאת על ידי הגשת המרצת פתיחה [ראו: רפאל בעמ' 227-234].

היחס שבין השומה בהסכם לבין הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה

26. כפי שציינתי קודם לכן, סעיף 147 לפקודה מקנה לנציב סמכות רחבה לעיין מחדש בשומות ולפתוח אותן מחדש, על מנת להגשים את עיקרון גביית מס האמת, וזאת תוך פגיעה בעיקרון סופיות השומה. פסיקתו של בית משפט זה נעה במשך השנים מגישה מרחיבה (שהתבטאה בעניין בן ציון) לגישה מסויגת (עניין מטעי רסקו) ועד לגישה הנוכחית שהינה גישה מצמצמת (עניין מרום ועניין שחאדה), לפיה הסמכות תופעל רק במקרים מיוחדים וחריגים. אלא שהשאלה שמתעוררת במקרה זה – האם יכול הנציב

להפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה על שומה שבהסכם במקרה של טעות משפטית – לא נדונה בפסיקתו של בית משפט זה מאז פסקי הדין שניתנו בעניין בן ציון ובעניין מטעי רסקו.

27. סמכות זו לעיין מחדש בשומה "סופית" ולשנותה – כל עוד היא מופעלת במקרים חריגים ומיוחדים, ולא כדבר שבשגרה – הגיונה בצידה כאשר עסקינן בשומה לפי מיטב השפיטה או בשומה עצמית שאושרה על ידי פקיד השומה. ההנחה היא כי במקרים חריגים ומיוחדים נסוג עיקרון סופיות השומה מפני האינטרס הציבורי שעומד בבסיס עיקרון גביית מס אמת, וכי טעות מהותית בשומה (בין אם מדובר בטעות עובדתית ובין אם מדובר בטעות משפטית; בין אם היא פועלת לטובת הנישום ובין אם היא פועלת לרעתו) ניתנת לתיקון, בכפוף למועדים הקבועים בחוק ותוך מתן משקל ראוי לאינטרס ההסתמכות של הנישום אשר עשוי לשנות מצבו לרעה בהסתמך בתום לב על השומה השגויה. ודוק, ככל שלא חלף פרק הזמן הקבוע בחוק וככל שהנישום לא הוכיח כי הסתמך ושינה מצבו לרעה, מדוע להתיר את השומה השגויה על כנה? תוצאה זו הינה במידה רבה שרירותית ומעוררת תחושה לא נוחה, במיוחד כאשר מדובר בפער גדול בין השומה השגויה לשומה המתוקנת. ברוח זו נקבע בעניין יעקובוביץ' – לעניין סמכותו של מנהל מס שבח מקרקעין לתקן שומה בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין – כי הסמכות לשנות שומה "סופית" דומה במהותה לסמכות של רשות מנהלית לחזור בה מהחלטתה וכך גם השיקולים והאינטרסים שיש לשקול במסגרתה [ראו גם: ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז (טרם פורסם, 2.8.2010); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג 235-216 (2007); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין כרך ב – חישוב המס ותשלומו 571-594 (2012)]. בנקודה זו אעיר, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אני מוצא היגיון בטענת המערער לפיה יש לפרש את סעיף 147 לפקודה בדומה לפרשנות שניתנה בעניין יעקובוביץ' לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מטעמים של אחדות וקוהרנטיות בחוקי המס. זאת, בשים לב לרציונאל הדומה שבשני הסעיפים ובהינתן שהשיקולים המנויים בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לשם פתיחת שומה "סופית" מחדש – שינוי נסיבות, טעות והטעייה – הינם בלאו הכי שיקולים ידועים ומושרשים בפסיקתו של בית משפט זה בכל הנוגע להחלטה של רשות מנהלית לחזור בה מהחלטתה, והכול בכפוף להנחת המוצא כי מדובר בסמכות שתישמר למקרים חריגים ותוך איזון אל מול שיקולים הנוגעים לפרט שהסתמך על החלטה ולנזק שעשוי להיגרם לו משינויה [ראו: עניין נכסי י.ב.מ.; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 401-371 (2010); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 1001-1012 (1996)].

28. אלא שהשאלה שמתעוררת במקרה דנן אינה שאלת הסמכות לעיין מחדש ולתקן שומה "רגילה" (בין אם מדובר בשומה עצמית שאושרה על ידי פקיד השומה ובין אם מדובר בשומה לפי מיטב השפיטה) אלא שאלת הסמכות לעיין מחדש ולתקן שומה שבהסכם, מקום בו התברר כי הסכמתו של פקיד השומה לסגירת השומות בהסכם ניתנה מחמת טעות משפטית. כאמור, בעניין בן ציון נקבע שהסמכות הרחבה מתפרשת גם על פני מקרה כזה ולפיכך השיב בית המשפט על שאלה זו בשלילה. בעניין מרום שאלה זו לא נדונה, מכיוון שלא דובר שם על שומה שבהסכם אלא על שומה עצמית שפקיד השומה ביקש "לפתוח מחדש" במועד מאוחר למועד הקבוע בחוק לעניין שומה עצמית. שאלה זו גם לא נדונה בעניין יעקובוביץ' (שעסק, כאמור, בסמכות הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין), שגם בו דובר על שומה עצמית שהפכה "סופית" ואשר נפתחה מאוחר יותר מחדש על ידי מנהל מס שבח מקרקעין. בפסק הדין מושא הערעור דנן השיב בית המשפט המחוזי על שאלה זו בשלילה, בהדגישו את הסממנים החוזיים של השומה שבהסכם ובקובעו כי לא די בטעות משפטית של פקיד השומה כשלעצמה כדי להצדיק פתיחת שומה שבהסכם. כפי שאבהיר להלן, דעתי כדעתו.

29. לשיטתי, שומה שבהסכם מחייבת התייחסות שונה משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה. לפיכך, איני סבור שקביעתו של בית משפט זה בעניין בן ציון בדבר תחולתו של סעיף 147 לפקודה על שומה שבהסכם יכולה להיוותר על כנה, מבלי שייקבעו לה גבולות וסייגים.

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 "יצור כלאיים" 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 [ראו: דפנה ברק-ארז "השתחררות מחוזה של רשות מנהלית: מקרה מבחן לדואליות הנורמטיבית" המשפט י"א 111 (2005) (להלן: ברק-ארז)]; גבריאלה שלו חוזים ומכרזים של הרשות

הציבורית 13-23 (1999) (להלן: שלו); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א 210-219 (1996).

דיני החוזים, מחד, שמים דגש על עיקרון חופש החוזים בין הצדדים. חופש החוזים פירושו החופש להתקשר בהסכם, אך בד בבד בצידו השני של אותו "מטבע" פירושו כי ההתקשרות בהסכם מחייבת את הצדדים, ואף צד אינו רשאי "להתנער" מהחובה כלאחר יד מבלי שהדבר ייחשב כהפרה, על כל המשתמע מכך. דהיינו, כאשר בוחנים את ההסכם אך ורק בפריזמה חוזית אין כל חשיבות לכך שאחד הצדדים להסכם הינו רשות ציבורית, וכל עוד מדובר בהסכם שנכרת כדין, זהות הצדדים אינה רלוונטית לדיון המשפטי החוזי. מאידך, המשפט הציבורי – ובראשו המשפט המנהלי – שם דגש על סוגיות של סמכות ועל שיקולים ציבוריים. הרשות הציבורית הינה נאמן של הציבור ולכן היא מחויבת לפעול בגדרי סמכויותיה, תוך שמירה על עקרונות של סבירות, שוויון והגינות. כך באופן כללי בפעולותיה של הרשות הציבורית, וכך בבואה לכרות חוזים עם הפרט [על "קו התפר" שבין המשפט המנהלי לדיני החוזים ראו דעותיהם השונות של השופטים בבג"ץ 376/81 לוגסי נ' שר התקשורת, פ"ד לו(2) 449 (1982) (להלן: עניין לוגסי)].

30. יחד עם זאת, על הרשות הציבורית לשקול שיקולים ואינטרסים ציבוריים, שעשויים בנסיבות מסוימות להתנגש עם דיני החוזים ולהטות את הכף לטובת השתחררותה מהסכם שכרתה עם האזרח, תוך פגיעה בעיקרון חופש החוזים. בדרך כלל, כאשר הרשות מבקשת להשתחרר מהסכם, מדובר בהסכם שתחולתו אינה רק צופה פני עבר אלא גם צופה פני עתיד. עם הזמן עשויות להשתנות הנסיבות והסכם כזה עשוי להתברר כהסכם שכובל את הרשות הציבורית ומנוגד לצרכי הציבור ולאינטרסים ציבוריים שונים. לפיכך נקבע כי כאשר קיימת התנגשות בין דיני החוזים לבין המשפט הציבורי, ניתנת לרשות הציבורית – במקרים חריגים ובהתקיים תנאים מסוימים כגון צרכי ציבור חיוניים ושינוי נסיבות מהותי – אפשרות להשתחרר מהסכם שדיני החוזים בפני עצמם אינם מאפשרים לה להשתחרר ממנו [ראו ברק-ארז בעמ' 121-130; ע"א 2064/02 תשלובת ח. אלוני בע"מ נ' עיריית נשר, פ"ד נט(1) 111, 118-121 (2004) (להלן: עניין תשלובת אלוני); ע"ם 8183/03 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' מועצה אזורית הגולן (טרם פורסם, 22.8.2010) בפסקאות 11-21 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (להלן: עניין חברת החשמל)]. בצד "פריבילגיה" זו שניתנת לרשות הציבורית, מטיל המשפט הציבורי על הרשות כצד להסכם חובות מוגברות של הגינות ויושר, הנובעות באופן ישיר ממעמדה של הרשות הציבורית כנאמן הציבור. בבואה של הרשות הציבורית לאזן בין השיקולים השונים עליה גם לקחת בחשבון את אינטרס ההסתמכות

של האזרחים על פעולותיה ואת ערך האמינות וההגינות של הרשות הציבורית בעיני האזרחים [ראו: ע"מ 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה אזורית חוף אשקלון (טרם פורסם, 21.8.2011) בפסקאות י"ח-כ"ה לפסק דינו של חברי השופט רובינשטיין (להלן: עניין תשתיות נפט); דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך א 108-112, 358-355 (1991) (להלן: פרידמן וכהן כרך א); שלו 67-75; רפאל בעמ' 233-234, 338-340]. ודוק, בלאו הכי להשתחררות של הרשות הציבורית מההסכם עשוי להתלוות חיוב בתשלום פיצויים לפרט שהיה צד להסכם [ראו ברק-ארז בעמ' 130-134].

31. כאמור, שומה שבהסכם הינה במהותה הסכם פשרה בין פקיד השומה לנישום, שעניינו שיעור המס שחל על הכנסותיו של הנישום בעבר [ראו: פרידמן וכהן כרך א בעמ' 111-112]. את אופייה של השומה שבהסכם כפשרה ניתן לראות במפורש במקרה דנן, כאשר במסגרת השומות שבהסכם הסכימו המערער והמשיבים (הנישומים) על שיעור מס שהינו שיעור ממוצע (17.5%) בין שני ערכי הקיצון שכל אחד מהצדדים טען להם במסגרת הליך ההשגה (10%-25%). כידוע, הסכם פשרה הינו הסכם שמטרתו ליישב ולסיים את הסכסוך בין הצדדים, תוך ביצוע ויתורים הדדיים והסכמה על תנאים שנראים לשני הצדדים כהוגנים (אופטימליים) גם אם לא מיטביים (אידיאליים). הסכם פשרה הינו, במהותו, אקט של "קניית סיכון" של הצדדים. הסיכון יכול שיתייחס לעובדה שנויה במחלוקת או להלכה משפטית או להתפתחות אפשרית בעתיד [ראו: דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ב 736-737 (1992) (להלן: פרידמן וכהן כרך ב)]. כמו כן, לעיתים עשויים הצדדים להתפשר על מנת להימנע מ"הסיכון" הגלום בעצם הזמן שצפוי לחלוף במסגרת ההליכים המשפטיים שעשויים להתארך זמן רב. הסכם פשרה נועד, בין היתר, "לנקות את השולחן" ולמנוע תביעות וטענות נוספות בעתיד בנוגע לנושא הפשרה. התכונה המרכזית של הסכם הפשרה היא תכונת הסופיות (Finality): "מנקודת המבט של הצדדים להסכם הפשרה, תכונת הסופיות היא תכונה חיונית. טול מן הפשרה תכונה זו, ונטלת ממנה את טעם קיומה" [כדברי השופט ת' אור בע"א 2495/95 בן לולו נ' אטראש, פ"ד נא(1) 577, 590 (1997); ראו גם: Edwin Peel, TREITEL - THE LAW OF CONTRACT 326 (12TH EDITION, 2007)].

אלא שניסיון החיים מראה כי דווקא הויתור של הצדדים על חלק מטענותיהם במסגרת הפשרה עשוי, עם הזמן, לפתוח פתח לטענות כנגד הפשרה. הצדדים עשויים לגלות בדיעבד כי הפשרה לא הייתה מוצלחת כפי שסברו בתחילה וכי הסיכון התממש בדרך שונה מזו שהעריכו ולפנות לבית המשפט בטענות כנגד הפשרה מטעמים של פגמים ברצון, ובראשן טענות בדבר טעות. כך בפשרות באופן כללי וכך בפשרות בענייני מיסים באופן ספציפי [ראו רפאל בעמ' 230-234]. טענות אלה נמצאות מעצם טבען

"בתחום האפור" שבין טעויות מהותיות שיורדות לשורשו של עניין, אשר עשויות לבסס תביעה לביטול, לבין טעויות שאינן אלא טעויות בכדאיות העסקה, אשר מקורן בחוכמה שלאחר מעשה ואשר כידוע אינן מהוות עילה לביטול ההסכם. אלא שעצם הדיון בטענות בדבר טעות שמקימה לכאורה עילה לביטול ההסכם הפשרה מנוגד לתכונת הסופיות של הפשרה וחותר תחת האינטרס הציבורי שבעידוד פשרות, ועל כן על בית המשפט לנקוט בגישה זהירה וספקנית ביחס לטענות מסוג זה [ראו: בג"ץ 57/67 גרוס נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כא(1) 558 (1967) (להלן: עניין גרוס); פרידמן וכהן כרך ב בעמ' 736; רע"א 4976/00 בית הפסנתר נ' מור, פ"ד נו(1) 577, 585 (2001)]. יחד עם זאת, אין פירושו של דבר שהסכמי פשרה הינם חסינים לחלוטין לטעויות, ולכן במקרים חריגים ונדירים בהם יוכיח צד להסכם הפשרה שהסכמתו נבעה מטעות יסודית בנקודה שלא הייתה שנויה במחלוקת ואשר לגביה לא התפשרו הצדדים, ניתן הסכם הפשרה - ככל הסכם - לביטול [ראו פרידמן וכהן כרך ב בעמ' 737]. בנקודה זו יש להבחין בין הסכמי פשרה בהם מתפשרים הצדדים אך ורק בנוגע לעבר (וזהו המקרה של השומה שבהסכם מושא הערעור דנן) לבין הסכמי פשרה בהם מתפשרים הצדדים בנוגע לעבר אך להסכמתם ישנה גם תחולה הצופה פני-עתיד [זהו המקרה של ההסכמים שנדונו בפסקי הדין בעניין תשלובת אלוני; בעניין חברת החשמל ובעניין תשתיות נפט, אשר עסקו כולם בהסכמי שומה בעניין ארנונה שהיו בעלי תחולה עתידית].

32. הנה כי כן, "מיקומה הגיאומטרי" של השומה שבהסכם הינו בצומת שבין דיני החוזים מזה לבין המשפט המנהלי ודיני המיסים מזה, כאשר לשומה זו מאפיינים ברורים של הסכם פשרה בין פקיד השומה והנישום. לפיכך, בבואנו לשקול אם להחיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה על שומה שבהסכם ולאפשר לנציב לעיין בה מחדש ולתקנה בדיעבד, עלינו לשקול היטב האם אין בכך כדי לפגוע באינטרסים החוזיים והציבוריים השונים שהוזכרו לעיל.

33. על מנת להמחיש את הנקודה, נניח - לצורך הדיון בלבד - כי הסמכות הנתונה לנציב בסעיף 147 לפקודה לא נקבעה מעולם. כיצד על פקיד השומה, שהינו צד לשומה שבהסכם, לנהוג כאשר הוא מגלה כי השומה שבהסכם מקורה בטעות מצידו, שלא הייתה בידיעתו (בכוח או בפועל) של הנישום ושאינה תוצאה של הטעייה מצד הנישום? במצב דברים זה - בהיעדר הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה - על פקיד השומה לבחור באחד משני "מסלולים": מחד, ניתן לפנות לבית המשפט ולבקש לבטל את השומה שבהסכם בהתאם לעילה הקבועה בסעיף 14(ב) לחוק החוזים; מאידך, ניתן להשתחרר מהשומה בהתאם לעילת ההשתחררות, ככל שמתקיימים התנאים המחמירים שנקבעו לכך בפסיקה, ובכפוף לאופייה ומהותה של השומה כהסכם פשרה.

ככל שנצמד ב"מסלול הטעות", הרי שעילת הביטול בגין טעות שהצד השני (הנישום) לא ידע ולא היה עליו לדעת עליה, לפי סעיף 14(ב) לחוק החוזים, נתונה לשיקול דעתו של בית המשפט אשר נדרש לאזן בין האינטרסים של שני הצדדים ולשקול שיקולי צדק (וזאת, להבדיל מביטול בגין טעות שהנישום ידע עליה בכוח או בפועל, לפי סעיף 14(א) לחוק החוזים, או בגין הטעייה מצד הנישום לפי סעיף 15 לחוק החוזים, בה רשאי יהיה פקיד השומה לבטל את החוזה מבלי לפנות לבית המשפט מבעוד מועד ומבלי שהביטול יהיה כפוף לשיקולי צדק). סבורני כי בנסיבות אלה יהיה על בית המשפט במסגרת שיקולי הצדק לשקול גם שיקולים ואינטרסים ציבוריים שנובעים מ"זהותו" של אחד הצדדים להסכם כצד "ציבורי" [לעניין שיקולי בית המשפט במסגרת סעיף 14(ב) לחוק החוזים, ראו: פרידמן וכהן כרך ב בעמ' 702-694, 724-717; ע"א 8972/00 שלזינגר נ' הפניקס חברה לביטוח בע"מ, פ"ד נז(4) 817, 832-827 (2003)]. גם אם נצמד ב"מסלול ההשתחררות" (שאינו מחייב פנייה מראש לבית המשפט), הרי שהשיקולים שעל פקיד השומה לשקול דומים באופיים - אם כי מעט רחבים יותר - כאשר מחד נשקלים שיקולים שעניינם האינטרס הפרטני של הנישום, לרבות הסתמכותו על הסכם הפשרה ושינוי מצבו לרעה; ומאידך נשקלים מגוון שיקולים כלליים בעלי אופי ציבורי, כגון צרכי ציבור חיוניים ושינוי נסיבות מהותי; שיקולים שעומדים בבסיס דיני המיסים, בדבר גביית מס אמת ובדבר סופיות השומה; וגם עקרונות "ציבוריים" שעניינם הגינות ואמינות הרשות הציבורית בעיני האזרחים [שלו בעמ' 67-73]. הנה כי כן, בשני "המסלולים" לא יכול פקיד השומה לבסס החלטתו אך ורק על הטעות כשלעצמה, ועליו לשקול שיקולים ואינטרסים רחבים אשר "מושכים" לכיוונים מנוגדים.

34. עתה נשוב ונבחן האם יש בקיומה של הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה כדי לשנות את הניתוח האמור לעיל. במילים אחרות, האם הסמכות הייחודית שנקבעה בסעיף 147 לפקודה מעניקה לנציב סמכות לבטל שומה שבהסכם מחמת טעות שהנישום לא ידע או לא היה עליו לדעת עליה, מבלי לפנות לבית המשפט? באותו אופן יש לשאול, האם הסמכות הייחודית שנקבעה בסעיף 147 לפקודה מרחיבה את קשת המקרים שבהם יוכל הנציב להשתחרר משומה שבהסכם? לשיטתי, התשובה לשתי השאלות הללו הינה שלילית. כפי שצינתי קודם לכן, הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה נועדה בראש ובראשונה לאפשר לנציב - במקרים חריגים ומיוחדים ובכפוף לחובות שימוע והנמקה - לעיין מחדש ולתקן במידת הצורך שומות "רגילות" ולא שומות שבהסכם. כאמור, הפרשנות שהעניק בית משפט זה לסמכות זו בעניין מרום הינה פרשנות מצמצמת אף ביחס לשומות "רגילות", וזאת תוך מתן דגש לעיקרון סופיות השומה על פני העיקרון של גביית מס אמת. סבורני כי ברוח דומה יש לפרש סמכות זו בצמצום - ואף בצמצום ניכר - בכל הנוגע לשומה שבהסכם, בהיותה פשרה המוכוונת פני-עבר בלבד שתכונתה

העיקרית הינה הסופיות שלה. בוודאי שאין לראות סמכות זו כהרחבה של עילת ההשתחררות או של העילות הקבועות בסעיף 14 לחוק החוזים. לא לשם כך נועדה סמכות זו.

35. 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 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: "נאמנות מחייבת הגינות, והגינות מחייבת יושר, ענייניות, שוויון וסבירות. רשימה זו של עקרונות הנגזרים ממעמד הנאמנות אינה סגורה, ורשימה זו של ערכים הנובעים מחובת ההגינות אינה קפואה" [השופט (כתוארו אז) א' ברק " בבג"ץ 1635/90 ז'רד'בסקי נ' ראש הממשלה, פ"ד מה(1) 749, 841 (1991) (להלן: עניין ז'רד'בסקי)]. כפועל יוצא, השיקולים שעומדים לנגד עיני הרשות הציבורית צריכים להיות שיקולים של טובת הציבור, לרבות אמון הציבור.

הרשות הציבורית יכולה לממש את תפקידה כנאמן הציבור במגוון דרכים המצויות בגדרי סמכויותיה – כגון צווים, תקנות, הפקעות וכיו"ב (ובמסגרת דיני המיסים, נתונות לרשות סמכויות מיוחדות כגון הסמכות להורות על שומה לפי מיטב השפיטה). דרך נוספת בה יכולה הרשות הציבורית לפסוע היא הדרך החוזית, במסגרתה היא כורתת הסכם עם הפרט. הסכמים אלו – בין הרשות הציבורית לפרט – הינם חזון נפרץ בעולמנו כיום. אולם כאשר הרשות הציבורית בוחרת לכרות הסכם עם הפרט רואים אותה במידה רבה כאילו היא "מסירה מעליה את אדרת השלטון" [שלו בעמ' 19]. דהיינו, כאשר מדובר בהסכם בין הרשות לפרט, אין הרשות נבדלת מהפרט ואין היא זכאית – ככלל – לעשות שימוש בסמכויותיה המנהליות על מנת לזכות בזכויות יתר במסגרת החוזית. ושלא ייש לחדד ולומר – במצב זה דווקא נבדלת הרשות מהפרט כך שהנטל המוטל עליה להוכיח כי יש לאפשר לה "להתנער" מהסכם עם הפרט בשל טעות בכריתתו אינו נטל קל יותר מהנטל המוטל על הפרט או נטל זהה לזה המוטל על הפרט, אלא דווקא נטל מוגבר וכבד יותר, הנובע מחובת ההגינות המוגברת המוטלת עליה. יפים לעניין זה דבריו של השופט (כתוארו אז) מ' אלון בעניין לוגסי: "מהרשות הציבורית

נדרשת מידה יתרה של רצינות, יושר והגינות במילוייה של התחייבות הניתנת על ידיה, וזאת ביותר מהנדרש בהתחייבות של היחיד, העושה בתחום המשפט הפרטי" [וראו גם דבריו של השופט מ' אלון בנקודה זו בעניין ד'רובסקי בעמ' 789]. ויפיים לעניין זה גם דבריו של השופט (כתוארו אז) א' ברק בעניין ד'רובסקי, שנאמרו לעניין הבטחה חד-צדדית, כי "הגישה הינה כי רשות שלטונית המתכחשת להבטחתה (החד-צדדית) לכאורה אינה נוהגת בהגינות ובסבירות. אכן, הרשות השלטונית רשאית לחזור בה מהבטחתה אם תוכל להצביע על כך כי סביר הוא, בנסיבות העניין, לאפשר לה לחזור מהבטחתה" (שם, בעמ' 841).

כפועל יוצא, יש לאזרח שמתקשר עם הרשות הציבורית בהסכם – קל וחומר הסכם פשרה – אינטרס הסתמכות מוגבר. בראש ובראשונה, הוא רשאי להסתמך על כך שדיני החוזים חלים על הרשות הציבורית באותה מידה שהם חלים על הפרט, ועל כך שעיקרון חופש החוזים מחייב את הרשות לקיים את ההסכם והיא אינה רשאית להפר אותו. אך מעבר לכך הוא רשאי להסתמך על כך שהרשות הציבורית – מטעמי יושר והגינות – לא תטען לביטולו כלאחר יד של הסכם פשרה בשל פגם בכריתתו, שלא היה בידיעתו של האזרח במועד הכריתה. חובת ההגינות המוטלת על הרשות הציבורית צריכה להיות טבועה ב"צופן הגנטי שלה" [כדברי חברי השופט א' רובינשטיין בעניין תשתיות נפט בפסקה י"ח] ומחייבת אותה בנסיבות כאלה לשקול היטב האם לא ראוי שהרשות תישא באחריות לטעות שלא הייתה ידועה לפרט ולא תטיל אותה על הפרט מטעמים של אינטרס ציבורי. ודוק, ללא הגינות מצד הרשות הציבורית לא ייוותר אמון של הציבור ברשות הציבורית. "אמון הציבור" אינו רק מטבע לשון שחוק אלא שיקול חשוב בפני עצמו, ולשיטתי השיקול של אמון הציבור ברשות הציבורית אינו נופל בחשיבותו משיקולים ואינטרסים ציבוריים אחרים, בהם עיקרון גביית מס אמת [השוו לדברי חברי השופט א' רובינשטיין בפסקה כ"ב לפסק דינו בעע"ם 5159/08 מיציוסי הסעות בע"מ נ' אור הסעות ג.ד. (טרם פורסם, 4.3.2008)].

זאת ועוד. הגינות פירושה גם סימטריה בין הפרט לבין הרשות הציבורית. לא בנקל יצליח הפרט שכורת הסכם פשרה עם הרשות להביא לביטולו בדיעבד עקב טעות, ועל אחת כמה וכמה טעות משפטית. כך בכל הנוגע להסכמים עם הרשות באופן כללי וכך באופן ספציפי בכל הנוגע לשומה בהסכם, שעניינה פשרה על שיעור המס בעבר ושהינה תוצאה של משא ומתן בין הפרט לרשות בעקבות הליך השגה [ראו עניין גרוס]. ויוזכר כי לנישום אין זכות ערעור על שומה שבהסכם לפי סעיף 152(א) לפקודה. לפיכך, ככל שסבור הנישום כי השומה שבהסכם נכרתה עקב טעות מצידו, עליו להגיש תביעה לבית המשפט ולהוכיח טענתו, וככל שמדובר בטעות שפקיד השומה לא ידע ולא יכול

היה לדעת עליה, יהיה הביטול כפוף לשיקול דעתו של בית המשפט. ומדוע זה תינתן לרשות הציבורית הפריבילגיה להחליט לבדה אם לבטל או לא לבטל שומה שבהסכם עקב טעות שלא ידועה לנישום, פריבילגיה שאינה קיימת לפרט? האם יכולה הרשות "להיאחז" בעיקרון גביית מס אמת (אשר על חשיבותו אין חולק) כחזות הכול ולהתעלם משיקולי הגינות ואמינות הרשות הציבורית בעיני האזרחים ומתכונת הסופיות של הפשרה? סבורני כי התשובה לשאלה זו הינה שלילית [השוו לדברי הנשיא א' ברק בעמ' 120 בעניין תשלובת אלוני].

36. ועוד בנקודה זו, אין להתעלם מההנחיות הפנימיות שנקבעו על ידי נציבות מס הכנסה בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("חבק") בנוגע להפעלת הסמכות בהתאם לסעיף 147 לפקודה. במסגרת הקריטריונים שנקבעו לעניין זה בהנחיות הפנימיות נאמר שאין לנקוט בהליך פתיחת שומה לפי סעיף 147 לפקודה אלא במקרים חריגים ולאחר שקילת כל ההיבטים הפרטניים והציבוריים של הסוגיה. כמו כן נקבע שם כי אין לפתוח שומה מקום שבו הדבר לא יביא לתוספת מס בסכומים מהותיים וכן מקום שבו מדובר בשומה שבהסכם (אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר). בעניין מרום נקבע בדעת רוב (על דעתו החולקת של הח"מ) כי בבואו של בית המשפט לפרש את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה, ניתן ליתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות [ראו פסקה 38 לפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן שם ודברי המשנה לנשיאה א' ריבלין שם]. כשלעצמי, כאז גם היום נותרתי בדעתי כי על בית המשפט להימנע ממתן משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות בבואה לפרש את גדרי סמכותה הקבועה בחוק [ראו דברי בעניין מרום]. יחד עם זאת, סבורני כי הרשות עצמה מחויבת לפעול בהתאם לפרשנות שנקבעה בהנחיות הפנימיות והינה מנועה מלטעון לפרשנות אחרת (להבדיל מהפרט). כל עוד לא שוננו ההנחיות הפנימיות מחויבת הרשות לפעול בהתאם להן. לכל הפחות, בבואה לסטות מההנחיות הפנימיות, על הרשות לנמק מהם הטעמים לסטייה זו. למותר לציין כי הרשות אינה יכולה להתעלם מההנחיות הפנימיות כליל ולטעון בבית המשפט – כפי שנעשה כאן – טענות המנוגדות לחלוטין להנחיות הפנימיות [למעמדן של ההנחיות הפנימיות ראו, בין היתר: יואב דותן "פרסום הנחיות מינהליות" משפט וממשל ג(2) 475 (תשנ"ו); עע"ם 9187/07 לוזון נ' משרד הפנים (טרם פורסם, 24.7.2008) בפסקאות 37-39 לפסק דיני והאסמכתאות המובאות שם].

37. לסיכום, בית משפט זה קבע בעניין מרום כי סמכותו של הנציב הקבועה בסעיף 147 לפקודה לפתוח שומה "רגילה" תפורש בצמצום ויש להתירה רק במקרים חריגים ומיוחדים. ברוח דומה, סבורני כי כאשר מבקש הנציב לעשות שימוש בסמכות זו לשם ביטול שומה שבהסכם עקב טעות, יש לפרש את הסמכות בצמצום ניכר עוד יותר, בשים

לב למאפייניה הייחודיים של השומה שבהסכם כפשרה סופית לגבי חוב המס בעבר. בנקודה זו, יש להבחין בין שני סוגי טעויות: מחס, שומה שבהסכם שמתגלה בדיעבד כמבוססת על טעות שהנישום ידע או היה עליו לדעת עליה או על הטעייה מצד הנישום; מאידך, שומה שבהסכם שמתגלה בדיעבד כמבוססת על טעות שהנישום לא ידע ולא היה עליו לדעת עליה. במקרים בהם מוכיח פקיד השומה כי השומה מבוססת על מידע שגוי שמסר הנישום או על מידע חסר או עמום שגרם לטעות בשומה, יהיה מקום להשתמש בסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה על מנת לבטל את השומה שבהסכם [ראו והשוו: ע"א 1230/08 תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (טרם פורסם, 26.8.2012) בפסקה 13 לפסק דינו של השופט ח' מלצר]. לעומת זאת, במקרים בהם מדובר בשומה שבהסכם שהסתבר בדיעבד כי התבססה על טעות של פקיד השומה, שאינה תוצאה של הטעייה מצידו של הנישום ואינה מצויה בדיעתו בכוח או בפועל – כפי שהתרחש במקרה דנן – יתאפשר ביטול של השומה שבהסכם רק במקרים חריגים שבחריגים ונדירים ביותר, ובכפוף לאישור בית המשפט. בבואו של פקיד השומה לבטל שומה שבהסכם יוטל עליו נטל כבד להוכיח כי השיקולים והאינטרסים השונים שנדונו לעיל – ובראשם שיקולי צדק ושיקולים ציבוריים – מטילים את הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם.

בנקודה זו אציין כי מקובלת עלי טענת המערער שבגדר השיקולים שראוי לשקול במסגרת סוגיה זו נמצא גם השיקול בדבר תוספת המס שתנבע מביטול השומה שבהסכם. ודוק, ככל שהפער בין השומה שבהסכם שנכרתה עקב טעות משפטית לבין השומה המתקנת (שתואמת את הדין) גדול יותר, יהיה בכך כדי להטות את הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם. יחד עם זאת, יובהר כי לא מדובר בשיקול יחיד ואף לא בשיקול שמשקלו גדול מזה של יתר השיקולים שנדונו לעיל, אלא בשיקול ככל יתר השיקולים שבית המשפט נדרש לשקול ולאזן ביניהם [השוו לדברי השופטת (כתוארה אז) מ' נאור בפסקה 19 לפסק דינה בעניין חברת החשמל וראו גם דברי השופטת ע' ארבל בפסקאות 4-3 שם].

מן הכלל אל הפרט

38. נוכח כל האמור, סבורני כי אין מקום להתערבותנו בקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה לא די בנסיבות העניין בטעות משפטית כשלעצמה כדי לבטל את השומות שבהסכם שנכרתו בין המערער לבין המשיבים, וכי לא מדובר במקרה שנסיבותיו חריגות ומיוחדות במידה שמצדיקה פתיחת השומה שבהסכם על פי סעיף 147 לפקודה.

39. כאמור, אין חולק כי פקיד השומה טעה טעות משפטית, כאשר הסכמי הפשרה עם המשיבים – שנחתמו בחודשים אוקטובר 2006, אפריל 2007 ומאי 2007 – מנוגדים לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין שטרית, שניתן בחודש ינואר 2006. במילים אחרות, במועד שבו נחתמו ההסכמים בין פקיד השומה לבין המשיבים, כבר נקבעה הלכה ברורה בסוגיה שבה היו הצדדים חלוקים בדעותיהם ושמצאו לנכון להתפשר עליה – הלכה שתומכת בעמדתו המקורית של פקיד השומה ומייתרת את הפשרה. יחד עם זאת, בצדק קבע בית המשפט המחוזי כי לא די בטעות זו כשלעצמה כדי לקבוע שהיה בסמכותו של הנציב לבטל את השומה שבהסכם. ודוק, המערער לא טען כי מדובר בטעות שמקורה בהטעה מצד המשיבים או שהמשיבים ידעו או היה עליהם לדעת עליה, ועל כן הנחת המוצא הינה כי רק במקרים חריגים ונדירים במיוחד תבוטל בנסיבות אלה שומה שבהסכם – כאשר השיקולים והאינטרסים הציבוריים מטים את הכף בצורה ברורה לטובת ביטולה של שומה זו.

40. מעיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי עולה כי לא מתקיימים במקרה זה שיקולים ואינטרסים ציבוריים כבדי משקל המצדיקים ביטול השומות שבהסכם. בית המשפט דחה את טענת המערער לפיה די בכך שהמשיבים יוצאים "נשכרים" לעומת נישומים אחרים בנסיבות דומות ובהפלייה שנוצרת כתוצאה מכך בין הנישומים כדי לבטל את השומה שבהסכם. נקבע כי תוצאה זו הינה פועל יוצא של הטעות המשפטית שטעה המערער ואין בה כשלעצמה כדי לקבוע שמתקיימות במקרה זה נסיבות מיוחדות וחריגות. כמו כן, נקבע כי השלכותיה "הרוחביות" של הטעות אינן בעוצמה שטוען לה פקיד השומה, נוכח תיקון מס' 132 לפקודה מיום 1.1.2003 במסגרתו בוטלה הטבת המס שנהגה מכוח סעיף 94(א) לפקודה. כפועל יוצא קבע בית המשפט כי "קבוצת הנישומים 'המופלים לרעה' אינה עוצמתית ואימננטית" כפי שטוען המערער. בית המשפט ציין כי אינו מקל ראש באי הנחת שנוצרת נוכח "הטבה" שזוכה לה נישום עקב טעות של פקיד השומה, אך בהיעדר נסיבות מיוחדות וחריגות אין מקום לפתיחת השומה הסופית על פי סעיף 147 לפקודה. עוד נקבע כי המערער לא טען שמעבר לטעות המשפטית נלוו לשומות פגמים או סטיות במנהל תקין או שהמידע שהיה לפני פקיד השומה היה מידע מוטעה או חסר. לבסוף נקבע כי תוספת המס בעניינם של המשיבים 2-5 בעקבות פתיחת השומות אינה משמעותית דיה על מנת להפוך את עניינם לחריג ומיוחד. אמנם צוין כי בעניינו של המשיב 1 תוספת המס הינה גדולה יותר ואפילו משמעותית, אך אין בשיקול זה כדי להבחין בנסיבות העניין בינו לבין המשיבים 2-5.

41. קביעותיו של בית המשפט המחוזי מקובלות עלי במלואן, ואיני רואה הצדקה להתערב בהן. איני סבור שמכלול הנסיבות במקרה זה מוביל להטיית הכף לטובת ביטול השומה שבהסכם. מבלי לגרוע מכל נימוקיו הסדורים של בית המשפט המחוזי אדגיש כי לשיטתי במקרה זה שני שיקולים הינם בעלי חשיבות מכרעת: האחד הינו שיקול ההגינות של הרשות הציבורית, במסגרתו סבורני כי הרשות צריכה ליטול אחריות על טעות משפטית של פקיד השומה שלא נגרמה עקב מידע חסר או שגוי מצד הנישום. השני הינו אינטרס ההסתמכות של הנישום שחתם על הסכם פשרה עם פקיד השומה, שתכונת הסופיות בו הינה חזקה במיוחד, מכיוון שאין לו כל השלכה על העתיד וכל כולו נועד לסיים את המחלוקת בנוגע לעבר [וזאת, להבדיל מההסכמים שנדונו בפסקי הדין בעניין תשלובת אלוני, בעניין חברת החשמל ובעניין תשתיות נפט, שהיו כולם בעלי תחולה עתידית]. בנסיבות אלה, ונוכח העובדה שבראיית המשיבים כמכלול לא מדובר בפער גדול בין השומות, סבורני כי חובת ההגינות המוטלת על הרשות הציבורית מונעת ממנה לבטל את השומה שבהסכם. לבסוף אעיר כי לא נעלמה מעיני העובדה שהפער בין השומות בעניינו של המשיב 1 הינו משמעותי (לעומת הפער בין השומות בעניינם של המשיבים 2-4). כאמור, סבורני כי שיקול זה הינו רלוונטי ועומד בפני עצמו למול השיקולים האחרים. יחד עם זאת, בשים לב למכלול הנסיבות איני רואה מקום להתערב בנקודה זו בקביעתו של בית המשפט המחוזי, אשר ראה בנסיבות העניין את המשיבים כמכלול ולא ראה לנכון להבחין בין עניינו של המשיב 1 לבין עניינם של יתר המשיבים.

42. סוף דבר; לו תתקבל דעתי, נדחה את הערעור.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. אם תישמע דעתי, נקבל את הערעור בחלקו, בגדרי איזונים, ונשית על המשיבים את מחצית הסכום השנוי במחלוקת, נשוא הערעור. בקליפת אגוז: פקיד השומה טעה בבירור, המחוקק מאפשר לתקן טעות, אך השומה במקרה דנא הושגה בהסכם פשרה והנישום הסתמך עליה. איזוהי הדרך שיבור לו בית המשפט? לטעמי, כפי שיפורט, דרך המיצוע.

ב. הולך אני כברת דרך עם חברי השופט דנציגר בחוות דעתו המקיפה. אכן, סבורני אף אני כי השימוש בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) אינו יכול להיות עניין

פשוט, והוא יוכל להיעשות אך במקרים חריגים. בפסק הדין בע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד שומה תל אביב 4 פ"ד יט(1) 245, 248 פורשה (מפי השופט ויתקון) הסמכות לפתיחת שומה לפי הסעיף באופן רחב; אך הוא ניתן לפני קרוב ליובל שנים, בימים שבהם הנטיה להתערבות בכגון דא היתה מצומצמת, והקביעה בעניין בן ציון מאפיינת אותו עידן. מאז חלו תהליכים חברתיים ומשפטיים שהולידו יתר ספקנות ויתר נכונות להתערבות בפעולות הרשויות בהקשרים שונים, כולל גם בכגון דא; ראו חוות דעת בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד (לא פורסם), פסקה ד'. ראה לדבר, כי אף בהנחיות הפנימיות של משרדי השומה הודגשה חריגות השימוש בסמכות לפי סעיף 147 (ראו ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה (לא פורסם), פסקה 38 לפסק דינו של השופט ג'ובראן שפירש בצמצום סמכות זו, בחוות דעת אליה הצטרף המשנה לנשיאה ריבלין). אעיר בהערת אגב, כי שותף אני לדעת השופט ג'ובראן כי "אמנם מלאכת הפרשנות היא מלאכה שמוטלת על בית המשפט, אך בית המשפט יתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות". אכן, שונה היתה דעת השופט דנציגר בנקודה זו בעניין מרום, אך סבור הוא שבענייננו שלנו על הרשות לפעול לפי הנחיותיה שלה, שצמצמו מאוד את השימוש בסעיף 147 במקרי הסכם (פסקה 32 לחוות דעתו). כללם של דברים, ההלכה כיום היא (עניין מרום, פסקה 39 לחוות דעת השופט ג'ובראן), שאת הסמכות לפי סעיף 147 "יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות". בין היתר נובעת גישה זו מאינטרס ההסתמכות של מי שקיבל עליו שומה וסבר כי בכך בא סוף פסוק. יש להידרש לדרך שבה עלינו לנהוג מקום שההכרעה נפלה בהסכם.

ג. ואמנם מסכים אני עם חברי, שיש להביא בחשבון באופן מהותי השגת הסכם. דבר זה מקל וחומר הוא בעיני, שיש מקום לשימוש מצמצם בסמכות לפי סעיף 147 מקום שהמדובר בשומה שבהסכם, שבה אינטרס ההסתמכות גדול שבעתיים; והרי טרח הנישום וניהל משא ומתן, ומטבע הדברים בא אל המו"מ מעמדה פלונית בעוד פקיד השומה בא מעמדה פלמונית מקוטבת, והצדדים נפגשו במקום כלשהו שבין שתי העמדות. משהושג ההסכם, בידי הנישום ככלל להניח איפוא, כי בא אל המנוחה ולכלכל מעשיו בהתאם לכך. עד כאן הגישה העקרונית, ובעניין זה המרחק בין גישתי לזו של חברי אינו עצום ורב. ואולם, דומני כי יש ליתן יתר ביטוי לאינטרס הציבורי בגביית מס אמת.

ד. מה יעשה פקיד השומה לכשהתברר כי טעה טעות של ממש - כמו בענייננו, ואין חולק כי היתה טעות - ואף חברי השופט דנציגר מסכים כי יש למוד ולפרש את סעיף 147 בפקודת מס הכנסה בדומה לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),

תשכ"ג-1963, כאמור בע"א 736/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס שבח, פ"ד מה(3) 365; אלא שלטעמו "לא די בטעות משפטית של פקיד השומה כשלעצמה כדי להצדיק פתיחת שומה שבהסכם" (פסקה 28). לשיטתו, אכן ניתנה לרשות הציבורית במקרים חריגים של צורך חיוני ושינוי נסיבות מהותי, אפשרות להשתחררות מהסכם - אך מנגד מוטלות עליה חובות של הגינות, וכמובן קיים גם אינטרס ההסתמכות (פסקה 30). עסקינן - כך חברי - בצומת שבין דיני החוזים למשפט המינהלי ודיני המסים, ואין לראות את הסמכות שבסעיף 147 לפקודת מס הכנסה כהרחבה של עילת ההשתחררות או ביטול בגין טעות לפי סעיף 14 (א) לחוק החוזים (חלק כללי) (חברי בפסקה 34); לשיטתו יש להטעים את ערך ההגינות (פסקה 35), לרבות יצירת סימטריה בהקשר זה בין הצדדים.

ה. לטעמי, יש ליצור איזון בין אינטרס ציבורי מובהק בגביית מס אמת והצורך שהציבור לא יינזק מטעויות מקצועיות בתום לב של פקיד השומה, וגם לשם שוויוניות עם נישומים אחרים - לבין דרישת ההגינות מן הרשות הציבורית כנאמן הציבור, מקום שניהלה מו"מ לפשרה, ואינטרס ההסתמכות של הנישום; ראו לעניין הראיה המערכתית העומדת, בין השאר, ביסוד הסמכות שבסעיף 147, פרשת דהב (בש"א 9769/06 דהב נ' פקיד שומה תל אביב 3 (לא פורסם, השופט אלטובייה)). האיזון בכגון דא בעיניי הוא כי "אשמה התורם" של הרשות למצב שנוצר ימצא ביטויו גם מקום שיעשה שימוש בסמכות שבסעיף 147. דומה הדבר במידה מסוימת לגישת האשם התורם בדיני החוזים (ראו, למשל, ע"א 11120/07 שמחוני נ' בנק הפועלים (לא פורסם)). דנ"א איקאפוד הנזכר הוכרע בדעת הרוב, אליה השתייכתי - ועסק בתחולה בזמן של החלטה שיפוטית חדשה בדיני המסים. בעיני שלי הכריעה במידה רבה בין כפות המאזניים חובת ההגינות (ראו חוות דעתי בפסקה ו' והאסמכתאות דשם, ובין השאר בג"ץ 164/97 קונטרס נ' משרד האוצר פ"ד נב(1) 289,319; ע"א 10011/07 פור נ' פקיד השומה אשקלון (לא פורסם). בעניין איקאפוד התלבטתי (פסקה א') בשל טענת המדינה "כי קופתה תצא ניזוקה אם לא יתקבל הדיון הנוסף, ורגישות לצרכי ציבור היא תדיר במקומה. ואכן, השאלה האם על המדינה לשאת בהפסדים העלולים להיגרם עקב איחור שלוחיה בעשיית מלאכתם שלא כצו המחוקק היא שאלה נכבדה". ואולם, שם היה מדובר בהתעלמות של רשויות המס מפסיקת בתי המשפט מחוזיים, בגישה "שיש בה חלילה מריח זלזול של רשויות המס בפסק דין, ובודאי יש בכך - לטעמי - כדי לגרום צמצום רב באינטרס ההסתמכות של פקיד השומה ככל שהיה" (פסקה ח'). בנידון דידן אין עסקינן בכגון דא, אלא ברמה נמוכה יותר - ובאורח משמעותי - של "אשם", טעות מקצועית. לטעויות יש מחיר - והשאלה היא אם המחיר המלא על-ידי הטלת הטעות כולה על הציבור, הוא במקומו. אוסיף, בהיקש לתקנות סדר הדין האזרחי, כי טעות כשלעצמה ככלל אמנם אינה מצדיקה, למשל, הארכת מועד, אך לכך חריגים רבים, וכדברי המלומד גורן (סוגיות

בסדר דין אזרחי, מה' 10, תשס"ט-2009, 771) "ניסיון למצוא כלל אחיד, היפה לכל המקרים, עלול להיתקל בקושי לנוכח מספרם הרב של החריגים".

ו. אכן, עסקינן בפשרה, ומשפטנו תומך בפשרות. לעתים קרובות יפים הפשרה והמיצוע מהכרעות בינאריות כאלה ואחרות; ראו גם רע"א 4044/04 בוקרה נ' סגל, פ"ד נח(6) 894, וכן גישת המשפט העברי התומך בפשרות (בפסקה י"א שם, עמ' 899-900). ואולם, משהושגה פשרה על סמך טעות, דומה שאין לנעול את הדלת לתיקונה החלקי, ואטעים בכל לשון ובכירור, כי הדברים היו נאמרים גם אילו היה המדובר בכיוון ההפוך, בנסיבות מתאימות, באותה סימטריה שחברי נדרש אליה, ושסעיף 147 בנוי על פיה (ראו להלן) - כגון אילו בא הנישום וזעק לטעות. ראו גם עמדתי בע"א 10088/09 מוחמד דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (לא פורסם) (פסקה י"ז); ע"א 8876/09 גזית החזקות נ' פקיד שומה תל אביב (4) (לא פורסם) (פסקה ל"ו); ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (לא פורסם) (פסקה כ"ב). הגינות, שבכל לב אני תומך בהטלתה כחובה קדושה על רשויות הציבור (ראו בין השאר, רע"א 470/08 כרמל התפלה נ' מדינת ישראל (לא פורסם), פסקאות ט-יא לחוות דעתי - שם נותרתי במיעוט אך בודאי לא בנושא ההגינות), היא כלפי כולי עלמא. כשלעצמי, בכל הכבוד, חולק אני בהקשר זה על פרופ' גדעון ספיר (בספרו המעניין המהפכה החוקתית - עבר, הווה ועתיד, 2010), המזכיר (עמ' 252) כי נוכח היות האתוס של ההגינות השלטונית בלתי מפותח בישראל, טוענים התומכים בהגדלת חלקו של בית המשפט בפקיח על היעדים השלטוניים "שבית המשפט הוא התקוה האחרונה להבטחת הגינות"; אך לדעתו (עמ' 253) המציאות מלמדת מנגד שהמעורבות השיפוטית תרמה להיחלשות המערכת הפוליטית ופגעה ביכולתה לפתח "עמוד שדרה ערכי עצמאי" על ידיה. לטעמי, מניסיון רב במערכת הממשל, המעורבות השיפוטית ככלל תועלתה היתה מרובה לאין שיעור בהפנמת ערכי משפט ומינהל תקין בממשל, מאשר הנזק הנטען מנגד. והנה בעע"מ 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה נ' מועצה אזורית חוף אשקלון (לא פורסם) שהזכיר גם חברי, אושרה - בקשר לארנונה - השתחררות רשות מהסכם פשרה, ואולם ניתן ביטוי ל"אשם התורם" של הרשות (בלא שימוש במינוח זה), קרי, לפניה מאוחרת של הרשות לחברה בה היה מדובר - על-ידי חציית השומה החדשה בשנת הכספים בה דובר, והטלתה במחצית השנייה בלבד (פסקה מ"ב); זאת, תוך מתן משקל לכלכול צעדיה של החברה ולהסתמכותה. אכן, אין הדבר זהה לענייננו, ואולם הוא מכוון לעבר גמישות אפשרית בכגון דא.

ז. בנידון דידן, סבורני כי טעות משפטית מקצועית של הרשות היא מן הדברים העשויים להיכנס בגדרי הנסיבות המיוחדות, כדי שהציבור לא יינזק יתר על המידה; על כן יש מקום לפתיחה מסוימת של השומה. אך שיקול ההגינות ואינטרס ההסתמכות שהזכיר חברי, בודאי כשהיה משא ומתן ובעקבותיו הסכם, מצדיקים לטעמי כי הפתיחה תהא חלקית בלבד, בהתחשב בתרומת טעותה של הרשות לנסיבות שנוצרו. במישור המשפטי, סעיף 147(א)(1) בנוי באורח סימטרי: "המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום". הסעיף מסמיך את המנהל, בתקופה שנקצבה, ולאחר דרישת פרוטוקול ועריכת חקירה, "ליתן בעניין זה כל צו שייראה לו". המלים "שייראה לו" אינן שיק פתוח שרירותי. הן כפופות לכללי המשפט המינהלי, ובתוכם לסבירות. על המנהל לעשות בסמכותו שימוש סביר; עליו להידרש להסתמכות, לכך שהטעות היתה מצד פקיד השומה, ושהמדובר בהסכם שבו נטל כל צד סיכון. התעלמות מאלה תהפוך החלטה המתקנת את השומה במלואה לבלתי סבירה, כיון שלא ניתן משקל ראוי לכל השיקולים הרלבנטיים.

ח. אם תישמע דעתי, הייתי מעמיד – כאמור – את פתיחת ההסכם על מחצית הסכום השנוי במחלוקת, ומקבל את הערעור חלקית על פי זאת, בלא צו להוצאות נוכח התוצאה.

ט. ובטרם חתימה לא אמנע מציון, כי הנסיבות דנא מצדיקות הפקת לקחים והנחיות מתאימות ברשות המסים, כדי שטעויות מביכות כאלה לא יישנו.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

לאחר שקילת חוות הדעת של חבריי, מצטרף אני לתוצאה שאותה מציע חברי השופט א' רובינשטיין.

מסכים אני עם חבריי כי את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: הפקודה) לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י' דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם

של פקידי השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני החוק. שיקולים אלה יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת. במקרה אחרון זה, להסתמכות הנישומים על שומה שבהסכם – להבדיל משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה – יש ליתן משקל רב יותר. הדבר נגזר מחובת ההגינות של הרשות כלפי הפרט שעומו נכרת ההסכם, ומתחייב גם כדי למזער פגיעה באמון של נישומים עתידיים שעלולה לסכל את הנכונות להתקשר בהסכמי פשרה דומים בעתיד. על כן, כפי שצינו חבריי, הפעלת הסמכות צריכה להיעשות במקרים חריגים בלבד, ולאינטרס ההסתמכות יש ליתן משקל משמעותי וממשי.

ברי אפוא כי לא בכל מצב שבו מתגלה טעות של פקיד השומה, תופעל סמכות הנציב לפי סעיף 147 כדי לתקנה, והדבר אף עולה בבירור מההנחיות הפנימיות של הרשות עצמה. עם זאת, שוכנעתי כי המקרה דנן הוא אכן מקרה חריג המצדיק את פתיחת השומה המוסכמת. אין חולק כי הסכמי השומה נושא הערעור עומדים בסתירה לפסיקתו של בית המשפט העליון בע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 4 (לא פורסם, 30.1.2006), שם נקבע באופן ברור ומפורש שיעור המס שצריך לחול במצב כדוגמת זה של המשיבים. הנה כי כן, אין מדובר במצב שבו שורה אי בהירות באשר למצב המשפטי, אלא במצב שבו הדין היה ברור – והצדדים הגיעו להסכמה העומדת בסתירה לו. אמנם, פתיחת השומה המוסכמת סוטה מן ההנחיות הפנימיות שאליהן התייחס גם בית המשפט קמא בפסק-דינו, הקובעות כי יש להימנע מנקיטת הליך לפי סעיף 147 לפקודה "אם השומה שאת פתיחתה מבקשים, הינה שומה בהסכם (אלא אם ההסכם מבוסס על מידע מוטעה או חסר)". ככלל, ההנחה היא שהרשות המינהלית תפעל לפי ההנחיות הפנימיות שהוציאה, וכפועל יוצא, החלטה מינהלית הננקטת בניגוד להנחיות פנימיות עשויה להימצא בלתי סבירה (דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 248-249 (2010) (להלן: ברק-ארז)). עם זאת, אין פירושו של דבר שהרשות כבולה להנחיותיה הפנימיות בכל מצב, ונקודת המוצא שנקבעה בהלכה הפסוקה מימים ימימה היא כי הרשות רשאית לסטות מהן אם היא מראה טעם ענייני וסביר לסטייה (בג"ץ 143/64 אדטו נ' עמידר, פ"ד יח(3) 51, 57 (1964); בג"ץ 7053/96 אמקור בע"מ נ' שר הפנים, פ"ד נג(1) 193, 213 (1999); עע"ם 9156/05 גרידינר נ' ראפ (לא פורסם, 10.6.2008); ברק-ארז, בעמ' 251-253). להשקפתי, נסיבות המקרה יוצאות הדופן הצדיקו הפעלת הסמכות החריגה של פתיחת השומה המוסכמת, בסטייה מההנחיות הפנימיות. בנסיבות אלה, הצורך בתיקון פעולתו של פקיד שהביאה לתוצאה הסותרת את הדין ולפגיעה בעקרון גביית מס אמת וערך השוויון בפני החוק, מקום בו כל הצדדים להסכם יכולים היו לדעת כי זה האחרון מנוגד לדין ולפסיקת בית המשפט העליון, הוא טעם ענייני וסביר לסטייה מן ההנחיה דנן.

במאמר מוסגר אציין כי להשקפתי אין לגזור גזירה שווה לענייננו מההלכה הפסוקה הנוגעת להשתחררות הרשות מהסכם ("הלכת ההשתחררות"). כידוע, לפי "הלכת ההשתחררות", יכולה רשות ציבורית – במקרים חריגים ובהתקיים תנאים מסוימים כגון צרכי ציבור חיוניים ושינוי נסיבות מהותי – להשתחרר ממחויבותיה לפי חוזה שכרתה, גם אם במסגרת דיני החוזים "הרגילים" לא הייתה רשאית לעשות כן. להבדיל מכך, במקרה שלפנינו קיימת הוראת חוק פוזיטיבית המאפשרת לגורם בכיר ברשות המסים לבקר את פעולת פקיד השומה ולפתוח מחדש שומה. ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו – נציב מס הכנסה – להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה. בנסיבות אלה, איני נדרש ל"הלכת ההשתחררות".

לסיכום – סמכותו של נציב מס הכנסה לעיין מחדש בשומה מוסכמת לפי סעיף 147 לפקודה קיימת אפוא גם כאשר נפלה טעות מצידו של פקיד השומה, אם כי סמכות זו תופעל בצמצום, תוך מתן משקל לאינטרס ההסתמכות של הנישום ולחובת ההגינות של הרשות. בנסיבות העניין, מצאתי כי התקיימו הנסיבות החריגות המצדיקות עיון מחדש בשומות המוסכמות, שעמדו – במועד עשייתן – בסתירה לדין, תוך פגיעה בעיקרון גביית מס אמת ושוויון לפני החוק. בצד האמור, כדי ליתן ביטוי לאינטרס ההסתמכות הלגיטימי של המשיבים ביחס להסתמכות שאליהן הגיעו עם הרשות, ולכשל בהתנהלות הרשות – החלטתי להצטרף לתוצאה שאליהן הגיע חברי השופט א' רובינשטיין, המאזנת בין השיקולים האמורים.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין וכנגד דעתו החולקת של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, ל' בתשרי תשע"ג (16.10.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט