

23. פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

תוכן עניינים - ראשי פרקים

630	23. פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל
637	23.1 הגישה הפרשנית בעבר - פרשנות דווקנית
640	23.2 הגישה הפרשנית כיום - פרשנות תכליתית
646	23.3 פרשנות הנותנת עדיפות למהות על-פני צורה
649	23.4 פרשנות המונעת כפל מס
651	23.5 פרשנות החותרת למס אמת
659	23.6 ודאות הדין בגישה התכליתית חזקה מהגישה המילולית
661	23.7 פרשנות דיני המס בראי הדין הכללי
663	23.8 פרשנות בהתאם לכללי החשבונאות
	23.9 מעמדן של ההוראות המקצועיות והשפעתן על פרשנות דיני המס בישראל
675	
677	23.10 תוקפן של הקלות לפנים משורת הדין - 'קונצסיות'
680	23.11 הבטחה שלטונית וטענת השתק כלפי רשויות המס
691	23.12 סיכום ביניים
692	23.13 השפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס בישראל
693	23.14 דיני המס וזכות הקניין
699	23.15 סיכום פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

23. פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

תוכן עניינים מפורט

630	23. פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל
637	23.1 הגישה הפרשנית בעבר - פרשנות דווקנית
637	23.1.1 מבוא
637	23.1.2 שני כללים בפרשנות דיני המיסים
638	23.1.3 פרשנות מילולית
639	23.1.4 פרשנות לטובת הנישום במקרה של ספק
640	23.2 הגישה הפרשנית כיום - פרשנות תכליתית
640	23.2.1 מבוא
641	23.2.2 פסק-הדין בעניין קיבוץ חצור וגישת הנשיא ברק
643	23.2.3 התפתחות הפסיקה בעקבות הלכת קיבוץ חצור
643	23.2.3.1 עניין מעבדות טרבינול
644	23.2.3.2 עניין הרשקוביץ
644	23.2.3.3 עניין רימון
645	23.2.3.4 עניין אינטרבילדינג
645	23.2.3.5 עניין שלם ואח'
646	23.3 פרשנות הנותנת עדיפות למהות על-פני צורה
649	23.4 פרשנות המונעת כפל מס
649	23.4.1 מבוא
649	23.4.2 פסק-הדין בעניין רימון
651	23.4.3 פסק-הדין בעניין ארם משחקים
651	23.5 פרשנות החותרת למס אמת
652	23.5.1 כללי
652	23.5.2 עניין אינטרבילדינג
653	23.5.3 עניין שכטר
654	23.5.4 עניין פז-גז
655	23.5.5 עניין אלקה
656	23.5.6 עניין דר

656	עניין מ.ל. השקעות.....	23.5.7
	השלכותיה של הגישה הפרשנית החותרת למס	23.5.8
658	אמת.....	
659	ודאות הדין בגישה התכליתית חזקה מהגישה המילולית.....	23.6
661	פרשנות דיני המס בראי הדין הכללי.....	23.7
663	פרשנות בהתאם לכללי החשבונאות.....	23.8
663	כללי.....	23.8.1
663	תפקידם של כללי החשבונאות.....	23.8.2
664	ביטויים של כללי החשבונאות בדיני המס.....	23.8.3
	היקף תחולת כללי החשבונאות בדיני המס	23.8.4
665	בישראל.....	
666	שיטת הדיווח - בסיס מסחרי-מצטבר או מזומן.....	23.8.5
668	פסק-הדין בעניין דמבו.....	23.8.6
670	החריגים לשיטת הדיווח.....	23.8.7
670	עיתוי הכנסות והוצאות.....	23.8.8
671	עניין טמבור והסטייה מעקרון ההקבלה.....	23.8.9
672	הערכת מלאי עסקי.....	23.8.10
	הרישום במאזן וסיווג הנכס כרכוש קבוע או	23.8.11
674	כמלאי עסקי.....	
	מעמדן של ההוראות המקצועיות והשפעתן על פרשנות	23.9
675	דיני המס בישראל.....	
677	תוקפן של הקלות לפנים משורת הדין - 'קונצסיות'.....	23.10
	התפיסה בעבר - הכרה במתן קונצסיות או	23.10.1
677	הטבות מס הניתנות לפנים משורת הדין.....	
	יחסו של בית המשפט - אי הכרה באכיפתן של	23.10.2
678	קונצסיות.....	
	חקיקת סעיף 245(א) לפקודה בעקבות דו"ח ועדת	23.10.3
679	בן שחר.....	
679	סעיף 245(ב) לפקודה כמעין חריג לכלל.....	23.10.4
680	הבטחה שלטונית וטענת השתק כלפי רשויות המס.....	23.11
680	כללי.....	23.11.1

23.11.2	התגברות על אי אכיפתן של ההוראות המקצועיות על-ידי שימוש בטענת השתק מכוח מצג או מכוח הבטחה שלטונית	681
23.11.3	טענת השתק מכוח מצג פסיבי המתבסס על ההוראות המקצועיות כשלעצמן	681
23.11.3.1	הלכת לוי	681
23.11.3.2	עניין קידרון	683
23.11.3.3	הסטייה מהלכת לוי: פסק-הדין בעניין דרעד	683
23.11.3.4	החזרה להלכת לוי: פסק-הדין בעניין מירון	684
23.11.3.5	סיכום ביניים	685
23.11.4	טענת השתק מכוח הבטחה שלטונית	686
23.11.4.1	מבוא	686
23.11.4.2	התנאים המקדמיים להכרה בהבטחה שלטונית: הלכת סאי-טקס	686
23.11.4.3	ההכרה בהשתק מכוח הבטחה שלטונית בדיני המס בישראל: הלכת נכסי י.ב.מ.	687
23.11.4.4	יישום הלכת סאי-טקס בפסיקה מאוחרת	689
23.11.4.5	חזרה מהבטחה שלטונית - אימתי?	690
23.12	סיכום ביניים	691
23.13	השפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס בישראל	692
23.14	דיני המס וזכות הקניין	693
23.14.1	כללי	693
23.14.2	שני שלבים בבחינת השאלה האם דיני המס פוגעים בקניין	694
23.14.3	האם דיני המס פוגעים בזכות הקניין?	694
23.14.4	עניין לובינסקי	696
23.14.5	עניין בנק המזרחי	696
23.14.6	גישת בתי המשפט לאחר פסק-הדין בעניין בנק המזרחי: עניין ארנסון	697
23.14.7	האם עומדים דיני המס בתנאי פסקת ההגבלה?	698
23.15	סיכום פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל	699

פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

23. פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

23.1 הגישה הפרשנית בעבר - פרשנות דווקנית

23.1.1 מבוא

בישראל, בדומה לאנגליה, בתי המשפט נטו בעבר לפרש את דיני המיסים בצורה דווקנית ('*The Strict Doctrine*'). גישה זו החלה בתקופת שלטון המנדט והמשיכה לנהוג בישראל גם לאחר קום המדינה¹⁴²³. כפי שנאמר, בסיסה הרעיוני של גישה זו הוא, כי מיסים המוטלים על האזרח מהווים פגיעה בו ובקניינו¹⁴²⁴; לכן, נוטה הפרשן למזער את "הפגיעה"¹⁴²⁵. לבד מהתפיסה שהמס פוגע בקניין, הנטייה למזעור הפגיעה בנישום נבעה מסיבות נוספות. לדוגמה, אהדה טבעית לנישום, החלש, בעמדו כנגד גוף גדול וחזק, כמו מדינה; או: חששו הטבעי של כל שופט מפני טעות, כאשר ברור, שמבחינת שיקולים של פיזור הנזק, טעות לרעת הנישום תוצאתה קשה יותר מאשר טעות לרעת המדינה¹⁴²⁶.

23.1.2 שני כללים בפרשנות דיני המיסים

המשמעות המעשית של גישה זו באה לידי ביטוי באימוצם של שני כללים בסיסיים בפרשנות דיני המיסים בישראל: הראשון, פרשנות מילולית; השני, פרשנות לטובת הנישום במקרה של ספק - לגבי הוראת חיוב, וההיפך - לגבי הוראת פטור.

חשוב להבהיר, כי כללים אלה אינם קובעים כי בכל מקום שבו מתעורר ספק לגבי משמעות החוק, ייצא הנישום וידו על העליונה. הרעיון הבסיסי שהיה גלום בהם היה אפוא, כי הנישום יהיה חייב במס רק כאשר החוק המטיל את המס מנוסח בלשון ברורה וחד-משמעית. באופן זה נקבע, כי אין להטיל מס על נישום על-ידי שימוש באנלוגיה או בהיקש ואין להניח, כי זוהי כוונתו של המחוקק אם כוונה זו אינה ברורה. במילים אחרות, במקום שבו הוראות החוק אינן ברורות דיין, בית המשפט אינו יכול "לשכתב" את החוק, על-ידי הרחבת משמעותו מעבר לכתוב בו, במטרה ליישם את "כוונת" המחוקק. זאת, גם כאשר אין לבית המשפט כל ספק, כי אם היה המחוקק מעלה בדעתו מקרה דומה - היה דואג מלכתחילה, שהוראות החוק יכסוהו¹⁴²⁷.

הצורך בהטלת מס על-ידי 'מילים ברורות', אין משמעותו בהכרח שימוש במילים קלות להבנה. מילות החוק אכן עשויות להיות קשות להבנה, ובלבד שניתן להתגבר על קושי זה ולהפוך את הוראותיו לברורות. המשמעות של "מילים ברורות" אינה אלא שהפרשן אינו רשאי לפרש במשמע את מילות החוק, מתוך מטרה למצוא תמיכה למשמעות הנכספת - היא המשמעות אשר לה, לכאורה, התכוון המחוקק, אך נכשל במילותיו¹⁴²⁸.

יוצא אם כן, כי על-פי גישה זו, מרחב הפעולה מצטמצם לכדי מתן אפשרות "למתוח" את המילים עד למשמעותן המילולית-הטבעית במטרה לתת להן את המשמעות הנחשקת והרצויה יותר. ואולם, אין זה מספיק שלשון החוק יכולה לתמוך בפרשנות שיש להטיל מס; על החוק לומר זאת במפורש.

מנגד, מקום בו אין עוררין על חבות המס של הנישום אך הוא מבקש להימנע מכך, מכוח הוראה פלונית המעניקה פטור או הקלה כלשהי, עליו להוכיח, כי ההוראה האמורה ישימה בנסיבותיו שלו. ואולם, אם לשון ההוראה שנויה במחלוקת פרשנית במובן זה, שהיא משתמעת לשני פנים, הנישום לא ייחנה מן הספק. זאת ועוד. אם הוראת החוק ברורה, בית המשפט לא יכול לסטות ממנה אף אם היא עשויה ליצור קשיים ולהביא לתוצאה בלתי הגיונית. במצב כזה, בית המשפט אינו יכול לפרשה באופן שייתן לה משמעות אחרת, הגיונית וצודקת יותר¹⁴²⁹.

מאפייני הגישה הדווקנית ושני כללי הפרשנות הנ"ל, מצאו את ביטויים בפסקי-דין אנגליים רבים. הפסיקה הישראלית הלכה בעקבות הפסיקה האנגלית.

23.1.3 פרשנות מילולית

כאמור, לפי הכלל הראשון, דיני המיסים יפורשו בהתאם לדבריו המפורשים של החוק. על דברי החוק אין להוסיף ואין לגרוע.

עמד על כלל זה השופט אגרנט (בדעת מיעוט) בעניין **קומורופסקי**¹⁴³⁰, בתרגמו את דברי השופט Rowlatt בעניין **Cape Brandy Syndicate**¹⁴³¹:

"בחוק המטיל מס, חייב כל אחד רק לבדוק את הדברים האמורים בו בצורה ברורה. אין מקום לייחס כוונות. לא קיים שום 'ושר' לגבי מס. אין לקרוא שום דבר בין השיטין של החוק; אין להסיק ממנו שום דבר מכללא, אפשר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה".

כלל זה מצא את ביטויו גם בפסיקה מאוחרת יותר. כך, ניתן להזכיר למשל את דבריו של השופט ברנזון בעניין **אבני לשם**¹⁴³²:

"כידוע, אין לתבוע תשלום חובה מן האזרח אלא אם קיימת אסמכתא ברורה בחוק שאינה מתפרשת לשתי פנים, כדברי השופט ויתקון בספרו "מבוא לדיני המסים", ע' 30: 'מן המפורסמות שדיני מסים יש לפרש פירוש דווקני, כלומר, מקום שדברי החוק אינם מגלים כוונה ברורה לחיוב הנישום אין למלא את החסר על-ידי היקש או גזירה שווה...".

וראו גם את דבריו של השופט אשר בעניין **אגודת הכורמים**¹⁴³³:

"יש להקפיד על פירוש הדברים שנאמרו בחיקוק מבלי להוסיף עליהם או לגרוע מהם, ומבלי לקרוא לתוכם דבר שלא נאמר על-ידי המחוקק."

וכן את דבריו של השופט אשר בעניין **כהן**¹⁴³⁴, שם הוא יישם את הכלל האמור ביחס לפרשנות הוראת חוק המקנה פטור ממס¹⁴³⁵:

"בסיום דברי ברצוני להתייחס במלים מספר לדברי הוועדה [ועדת הערר] לפיהם "מדיניות המיסוי" מחייבת מתן פירוש מרחיב לסעיף 67 לחוק מס שבח [פטור בחלוקת קרקעות שבבעלות משותפת]. הוועדה מצביעה על כך ש"אף אחד מהצדדים לא מימש רווח", והמסקנה המתבקשת מדברים אלה היא שבאין מימוש רווח אין גם חובה לשלם מס שבח. עם כל אהדתי למגמתה הטובה של הוועדה לא אוכל להסכים לקביעתה האמורה. **כלל הוא שבפירוש דיני מסים בודקים רק את האמור בחוק עצמו בצורה ברורה, מבלי לייחס למחוקק כוונות לכאן או לכאן. זהו הכלל שלפיו נהג בית המשפט זה בעבר ולא מצאתי בדבר הוועדה, או בטענות הצדדים לפנינו, עילה מספקת לסטות מכלל זה. אין לדעתי מקום להרחיב את תחולת הוראותיו של סעיף 67 לחוק מס שבח מעבר לאמור בו במפורש, מה עוד שזהו סעיף של פטור, שלפי כל הכללים אין לנהוג לגביו בדרך של פרשנות מרחיבה.**"

(ההדגשה הוספה)

23.1.4 פרשנות לטובת הנישום במקרה של ספק

לפי הכלל הפרשני השני, כאשר קיים ספק ביחס לכוונת החוק, או שלשון החוק ניתנת לפירוש בשני אופנים, יש לאמץ את הפירוש המיטיב עם הנישום ואין לחייבו במס.

עמד על כך השופט שמגר בעניין **פלדום**¹⁴³⁶:

"די לי מבחינתי כי הוראות החוק הנוגעות לעניין מתפרשות לכאן ולכאן, כדי להכריע למען דחיית הערעור; כי הרי זה הכלל הגדול שעל פיו אנו נוהגים בפירושים של דיני מסים; **כל מקום שבו אין מהות חובתו של האזרח או היקפה חופשיים מספק וכל מקום בו דבקה אי בהירות בהוראות החוק והנוסח מתפרש לכאן או לכאן, מפרשים את הוראות החוק באופן שיש בו כדי להקל עם האזרח ולא כדי להוסיף על חובותיו.** חזקה עלינו כי אין להטיל חובה אלא על-פי מצוותו המפורשת של המחוקק ובהתאם לכללים המהותיים והדיונים שקבע." (ההדגשה הוספה)

ראוי להזכיר כאן גם את דברי הלורד Atkin בעניין **Ormond Investment**¹⁴³⁷, כפי שהובאו ותורגמו על-ידי השופט אגרנט בעניין **קומורופסקי**¹⁴³⁸:

"אין להטיל שום מס על האזרח לפי אקט הפארלמנט בלי שיהיו בו מילים המעידות ברורות על כוונתו להעמיס עליו, על האזרח, את המשא הזה ... הכרחי הוא להיות נאמן למילים האמורות בחוק ... פירושים הנעוצים ביושר (equitable construction) אינם מותרים."

יפים הם בהקשר זה גם דברי השופט חשין בעניין **אסנין**¹⁴³⁹:

"שהרי מן המפורסמות, כי דברי חוק ומשפט שעניינם הטלת מסים יש לפרשם פירוש מצמצם ביותר, וכי אין מעמיסים על האזרח עול של מסים אלא במקום שלשוננו של המחוקק ברורה ואינה משתמעת לדו-פנים..."

וכן דברי ממלא מקום הנשיא (כתוארו אז) אגרנט בעניין **האחים טפר**¹⁴⁴⁰:

"בסופו של דבר, סבורני שלפחות קיים ספק בשאלת הפרשנות שנתעוררה כאן, ולכן, יש לקבל את הפירוש שהוא לטובת משלם המסים."

ולבסוף, נזכיר גם את דברי השופט עציוני בעניין **אברך**¹⁴⁴¹:

"כידוע, הכלל בתורת הפרשנות הוא כי חוקים פיסקליים יש לפרש לטובת האזרח אלא אם פירוש זה מסכל בעליל את מטרת המחוקק."

23.2 הגישה הפרשנית כיום - פרשנות תכליתית

23.2.1 מבוא

על-אף שהגישה הדווקנית שלטה ללא מיצרים במשך תקופה ארוכה, הרי שנשמעו - זעיר פה, זעיר שם - קולות המתנגדים לאופן הגורף בו נעשה בה שימוש, וכן רמיזות לעבר פרשנות תכליתית. בעוד שגישה זו יושמה ברוב המקרים, ניתן היה להבחין בנטיה לרככה.

דוגמה לכך ניתן למצוא בפסק-הדין בעניין **המשביר ועמיון**¹⁴⁴², שנפסק בשנות השישים. באותו מקרה ציין השופט ויתקון, כי הכלל לפיו יש לפרש את דיני המס לטובת הנישום הנו מוגזם ויש להיות זהירים בשימוש בו.

וכלשונו¹⁴⁴³:

"אפתח בשאלה הטרומית אם החוק הנדון הוא בחינת חוק פיסקלי המחייב פירוש דווקני ... אך כאמור אין לי צורך להכריע בשאלה זו, מכיוון שלדעתי כלל גדול הוא, שעל בית המשפט לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולברר את כוונתו ... הטענה שלעולם יפורש חוק פיסקלי לטובת הנישום, יש בה מן הפרזה, ומוטב להשתמש בה בזהירות."

השינוי המשמעותי באופן פרשנותם של דיני המיסים בישראל החל בשנות השבעים¹⁴⁴⁴, עם השינוי ביחסו של הציבור לחובת תשלום המיסים. כאשר החל הציבור לקבל את התפיסה, כי מטרת המיסים היא לשרת את האזרח והחברה ולא לפגוע בהם, עלתה גם התמיכה בגישת הפרשנות התכליתית¹⁴⁴⁵, אשר החלה כובשת לה מקום כאמור גם באנגליה¹⁴⁴⁶.

כך למשל, בעניין **ישקר**¹⁴⁴⁷ בית המשפט הרחיק לכת בסטייתו מגישת הפרשנות הדווקנית-הקשיחה, בציינו כי עשה כן מכיוון שהמשמעות המילולית של הטקסט הביאה לתוצאה אבסורדית. פסק-דין זה מדגים אפוא את הנטייה לצמצם את גישת הפרשנות הדווקנית. יחד עם זאת, עדיין קשה היה להצביע על עקביות בגישתו הפרשנית של בית המשפט, לאור פסקי-דין אחרים שהמשיכו לנקוט בגישה הדווקנית. כך לדוגמה, דעת הרוב בבג"ץ **בנק לאומי**¹⁴⁴⁸ העדיפה לאמץ פרשנות דווקנית.

חוסר עקביות זה של בית המשפט העליון, כפי שהשתקף ממספר רב של פסקי-דין, הביא למצב שפסיקתו היתה בלתי צפויה. יחד עם זאת, גם כאשר גישת הפרשנית הדווקנית לא יושמה, בית המשפט הדגיש את מוגבלותו ולא התכחש לתוקפה של גישה זו. ואומנם, רק החל ממחצית שנות השמונים נקבע, כי אין כל צורך בכללים מיוחדים לדיני מיסים ויש לפרשם בהתאם לגישת הפרשנות התכליתית הנוהגת בדין הכללי. לפי גישה זו, בתי המשפט תרים אחר תכלית החוק וכוונת המחוקק ולא מהססים לסטות מהמובן המילולי של לשון החוק¹⁴⁴⁹. בדומה לכך, נפסק כי אף פרשנותם של דיני המס צריכה להיעשות באופן זהה. קרי, לפי גישת הפרשנות התכליתית¹⁴⁵⁰.

23.2.2 פסק-הדין בעניין קיבוץ חצור וגישת הנשיא ברק

ביטוי מרחיק לכת לפרשנות התכליתית ניתן בפסק-הדין בעניין **חצור**¹⁴⁵¹. באותו מקרה חויב קיבוץ חצור במילווה ביטחון על-סמך סעיף 47(ג) לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959¹⁴⁵², ועל כך הוא ערער. השאלה עליה נסב הערעור היתה, האם הסעיף הנ"ל חל על הכנסתו של הקיבוץ מ'מפעל מאושר', וכיצד יש לפרש את הדיבור 'חל' המופיע בסעיף. בפרשו את הסעיף, קבע בית משפט העליון, כי כללי הפרשנות החלים בדיני המיסים הם אותם כללים החלים בחקיקה הכללית בישראל, לאמור - גישת הפרשנות התכליתית.

וכפי שביטא זאת השופט (כתוארו אז) ברק¹⁴⁵³:

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם ... כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי ... בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות ... אין משמעות לאמירה, כי ניתן להטיל חיוב במס רק כאשר הלשון ברורה. אכן, גם לשון לא ברורה יכול שתטיל מס, ובלבד שתתברר לאור פרשנותה..." (ההדגשה הוספה)

כלומר, לפי הלכת **קיבוץ חצור**, מבין פרשנויות מילוליות שונות יש לבחור בפרשנות המביאה להגשמת תכלית החקיקה.

בית המשפט בעניין **קיבוץ חצור** ממשיך וקובע כלהלן¹⁴⁵⁴:

"לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם... יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו... בכל אלה צריך הפרשן להתחשב... 'אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכה מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו'..." (ההדגשה הוספה)

וכן¹⁴⁵⁵:

"וכאשר נתקל השופט בהוראה, הנראית לו לכאורה סתומה, אין עליו להתיימשך אלא עליו לעשות מאמץ אינטלקטואלי לבחון את הרקע לחקיקתו ואת המטרה, שביקש המחוקק להשיג, ועד כמה מטרה זו מעוגנת באותה לשון סתומה. לא פעם קיים בלבי החשש, כי הדבקות בפרשנות דווקנית של חוקי מס אינה אלא מפלט לחוסר רצון להתמודד עם הוראה קשה. כמובן, אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות נשארת ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן אותו פירוט, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צרכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט."

משמע, לפי הלכת **קיבוץ חצור**, אומנם לשון הסעיף הינה נקודת מוצא בכל תהליך פרשני, אך אין להיצמד ללשון חוק סתומה, אלא להתמודד עם פרשנותה תוך התחשבות במטרת החוק.

על גישה זו חזר פרופ' ברק במאמרו "פרשנות דיני המסים"¹⁴⁵⁶, באומרו:

"חוקי המס מתפרשים על-פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך כלל. נמצא, כי חוק יש לפרש, על-פי התכלית המונחת ביסודו. אין לחוקי המס כללי פרשנות משלהם."

על ריבוי האמצעים לחשיפתה של המטרה החקיקתית עמד פרופ' ברק במאמרו "כוונת המחוקק: מציאות או דמיון?"¹⁴⁵⁷:

"אכן, לדעתי אין כל יסוד, לא משפטי, לא הגיוני ולא אחר, לגישה כי את מטרת החקיקה יש ללמוד אך ורק מלשון החוק עצמו. כל שאלה פרשנית

נפתחת בלשון החוק, אך אינה מסתיימת בו. המוח האנושי חייב לקלוט כל מידע שהוא רלבנטי, וליתן לו משקל על פי אמינותו. באמצעות כל החומר הנקלט יש לחשוף את המטרה החקיקתית ולאורה יש לפרש את החוק.

כלומר, לפי ברק, הפרשנות אומנם מתחילה בלשון החוק, אך לעולם אינה מסתיימת בה והיא נסמכת על כל מידע רלוונטי המסייע בחשיפת מטרת החוק.

פרופ' ברק מתייחס לפרשנות תכליתית גם במאמרו על "השקפת עולם בדבר משפט ושיפוט ואקטיביזם שיפוטי", כדלהלן¹⁴⁵⁸:

"... מושגי המשפט אינם אדוניים. אין הם אלא עוזרים מסייעים. הם פרי השקילה והאיזון בין שיקולים מתנגשים. הם תוצאה של התנגשות בין ערכים נוגדים. אין הם הערכים עצמם. על כן, עלינו להיעזר במושגים היוריספרודנטליים. עלינו לראות בהם מסד לפעולותינו. אך עלינו להיות מוכנים, בכל מקרה, לסטות ממושגיות קיימת, לשנותה או לבנות מושגיות חדשה. איננו חיים בעולם של מושגים. העיקר הוא המטרה החברתית שהמשפט נועד להגשים, ולא המושגים שבהם עוטה המשפט."

(ההדגשה הוספה)

לאמור, מושגי המשפט אומנם מסייעים בפרשנות החוק, אך ניתן לסטות מהם אם הסטייה נועדה להגשים את המטרה החברתית שבבסיס הנורמה. דברי השופט ברק בעניין **קיבוץ חצור**, לא רק שקיבעו את היותה של חקיקת המיסים חלק בלתי נפרד ממערכת הדין הכללי ביחס לאופן פרשנותם, אלא אף מסבירים בקליפת אגוז את האופן בו יש ליישם את הפרשנות התכליתית בדיני המיסים.

ואולם, על אף האימוץ של גישת הפרשנות התכליתית והעדפתה, בעיני בית המשפט העליון, על-פני הגישה של פרשנות דוקנית, יש לזכור כי הגם ששונה הקו המרכזי, אין המדובר בנטישה מוחלטת וגמורה של הגישה הקודמת. השופט ברק בעצמו הציע יישום הנוסחה הבאה:

"מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו וערכי היסוד של השיטה. **כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס**"¹⁴⁵⁹.

(ההדגשה הוספה)

23.2.3 התפתחות הפסיקה בעקבות הלכת קיבוץ חצור

23.2.3.1 עניין מעבדות טרבינול

מאז פסק-הדין בעניין **קיבוץ חצור** קנתה לה גישה זו שביתה בשורה ארוכה של פסקי-דין עקרוניים בדיני המס בישראל¹⁴⁶⁰. חזר על כך למשל, גם הנשיא מ. שמגר (כתוארו אז) בפסק דינו בעניין **מעבדות טרבינוול**¹⁴⁶¹, כדלהלן¹⁴⁶²:

"על מטרה זו ניתן ללמוד מלשון החוק, ממקומה ומהקשרה הגיאומטרי והאיכותי של ההוראה בחוק ובחקיקה בכלל, כמו גם מן ההיסטוריה החקיקתית, היינו מתוך מכלול הגורמים והנסיבות אשר הביאו להעלאתו של ההסדר בו מדובר למדרגת חוק חרות. בעניין זה אין דין שונה לחקיקה בענייני מסים, וזאת על אף מורכבותם הניסוחית, הרעיונית והכמותית של דינים אלה והשינויים התדירים העוברים עליהם."

23.2.3.2 עניין הרשקוביץ

במספר פסקי-דין הגישה האמורה יושמה באופן מרחיק לכת עוד יותר. ביניהם ניתן להזכיר במיוחד את פסק-הדין בעניין **הרשקוביץ**¹⁴⁶³, שם בית המשפט היה מוכן לאמץ פרשנות בהתבסס על מטרה ולוגיקה, ללא כל תמיכה בלשון החוק. השאלה שנדונה שם היתה, מהו 'יום הרכישה' בנכס שנתקבל על-ידי המוכר במתנה, כאשר נותן המתנה נפטר בתוך 5 שנים מיום נתינתה. בית המשפט העליון העדיף פרשנות המבוססת על תכלית החוק, כאשר לפרשנות זו היה עיגון רופף בלבד, אם בכלל, בלשון הסעיף.

וכך סברה שם השופטת שטרסברג-כהן¹⁴⁶⁴:

"אפילו ימצא מי שיחשוב, שהפירוש המקובל עלי אינו מעוגן דיו בלשון החוק - וכשלעצמי אינני סבורה כך ... גם אז פרשנות מותרת היא להתבסס על מטרת החקיקה תוך העדפתה על פני פירוש מילולי שיחטיא מטרה זו ... אכן, בית המשפט אינו רשאי לשנות את לשון החוק, והפרשן אינו רשאי להגשים מטרה שאין לה עיגון לשוני בחוק, אולם ניתן, לעתים, להוסיף מלים לחוק או לגרוע ממנו כדי למנוע תוצאה אבסורדית."

יחד עם זאת, בית המשפט העליון עידן במקצת את גישתו זו. בהתייחסו למספר פסקי-דין העיר בית המשפט העליון, כי אין ספק שבית המשפט אינו רשאי לשנות את לשון החוק, והפרשן אינו רשאי לפרש את החוק לפי מטרה אשר אין לה כל תימוכין בחוק עצמו. יחד עם זאת, ציין בית המשפט, כי ניתן לעיתים להוסיף או לגרוע מהחוק מילים במטרה למנוע תוצאה אבסורדית. ולעניין זה מוסיף בית המשפט, שהאבסורד ייבחן לאורה של מטרת החקיקה. כאן פנה בית המשפט למשנתו של פרופ' ברק במאמרו "פרשנות ומשפט, יסודות לתורת פרשנות ישראלית"¹⁴⁶⁵.

23.2.3.3 עניין רימון

ב-1992 ניתן פסק-הדין בעניין **רימון**¹⁴⁶⁶. פסק-דין זה, בו עוד נדון בפירוט בהקשר נוסף¹⁴⁶⁷, מדגים עד כמה רחוק מוכן ללכת בית המשפט בפרשנות דיני המס. באותו עניין, מכוח סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, חויב סוכן ביטוח במס בגין ריבית רעיונית הנצמחת, כביכול, מהלוואה ללא ריבית אשר קיבל מחברת הביטוח בגין שירותים אשר ניתנו על-ידו. טענת הנישום היתה, כי אין להחיל את סעיף 3(ט), מאחר שכספי ההלוואה הושקעו על-ידו באג"ח החייבות במס, והכנסה זו דווחה על-ידו. מכאן, שהפעלת סעיף 3(ט) תביא לכפל מס. בעוד שערעורו לבית המשפט המחוזי נדחה, בית המשפט העליון קיבל את הערעור בקובעו, כי בנסיבות המקרה אין להחיל את סעיף 3(ט) לפקודה. לתוצאה הגיע בית המשפט על-ידי הסתמכות על הלכת **קיבוץ חצור** לעיל¹⁴⁶⁸, מתוך מגמה להגשים את מטרת החקיקה ולמנוע כפל מס, על-אף שתוצאה פרשנית זו לא נתמכה בלשון החוק.

23.2.3.4 עניין אינטרבילדינג

עוד באשר להיחלשות מעמדה של המילה הכתובה אנו מוצאים בעניין **אינטרבילדינג**¹⁴⁶⁹. באותו עניין, שעובדותיו עוד יפורטו בהמשך¹⁴⁷⁰, יישם השופט אריאל את הגישה הפרשנית שונקטה בפסק דינו של הנשיא ברק בעניין **סרוסי**¹⁴⁷¹, שעסק בדיני עבודה, וקבע כהאי לישנא¹⁴⁷²:

"ומכאן לאמור בפסק דין סרוסי מיום 14.10.98 שטרם יבשה הדיו עליו: '...מושגי המשפט אינם אדונים. אין הם אלא עזרים מסייעים. הם פרי השקילה והאיזון בין שיקולים מתנגשים. הם תוצאה של התנגשות בין ערכים נוגדים. אין הם הערכים עצמם. על-כן, עלינו להיעזר במושגים היוריספרודנטליים. עלינו לראות בהם מסד לפעולותינו. אך עלינו להיות מוכנים, בכל מקרה, לסטות ממושגיות קיימת, לשנותה או לבנות מושגיות חדשה. איננו חיים בעולם של מושגים. העיקר הוא המטרה החברתית שהמשפט נועד להגשים, ולא המושגים שבהם עוטה המשפט ... מובנו של החוק לא ייקבע אך על-פי מובנה המילוני של הלשון. ללשון יינתן אותו מובן אשר מגשים את המטרה המונחת ביסוד החקיקה. בדומה, מובנו של החוק לא ייקבע אך על-פי המובן היוריספרודנטלי שניתן למושגים בהם משתמש דבר החקיקה. מובנו של החוק ייקבע על-פי המטרה המונחת ביסודו'. ... זו הפרשנות התכליתית המקובלת עלינו והנגזרת מהתפיסה הכלכלית שהמשפט אינו גן עדן של מושגים אלא חיי יומיום של צרכים, אינטרסים וערכים, אותם מבקשת חברה נתונה להגשים בזמן נתון." (ההדגשה הוספה)

כלומר, על הפרשנות להתחשב בחיי היום-יום, בצרכים, באינטרסים ובערכים אותם מבקשת החברה להגשים בזמן הנתון. מכאן שפרשנות הוראות החוק יכולה להשתנות עם הזמן על-מנת להתאים את עצמה לצרכי החברה.

23.2.3.5 עניין שלם ואח'

כדוגמה נוספת ליישום רדיקלי של גישה פרשנית זו, ניתן להזכיר את פסק-הדין בעניין **שלם ואח'**¹⁴⁷³. בעניין זה, לגביו נפרט גם בהקשר אחר¹⁴⁷⁴, היו המערערים, בעלים שותפים בבית הארחה באילת. המערערים הקימו חברה שהוחזקה על-ידי נשותיהם בלבד ולה השכירו את בית הארחה. תמורת ניהול החברה קיבלו המערערים משכורת, לגביה תבעו ליהנות מההטבות על-פי חוק אזור סחר חופשי שבאילת¹⁴⁷⁵ (ניכוי של 20% מהמשכורת ששולמה), בעוד פקיד השומה סירב להתיר הניכוי. החוק האמור קובע, כי הטבות המס לא יינתנו ל'בעל שליטה' בחברת מעטים במשמעות סעיף 18(ב) לפקודה. המונח 'בעל שליטה' הוגדר בסעיף 32(9) לפקודה, בחלקו הרלוונטי, כ"מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, **לבדו או ביחד עם קרובו** באחת מאלה... " (ההדגשה הוספה). השאלה שעמדה להכרעה היתה אפוא, האם נחשבים הנישומים כ'בעלי שליטה' כאמור. בית המשפט המחוזי קבע, כי אין לראות בהם 'בעלי שליטה', שכן הם לא החזיקו במישרין ולו באחוז בודד מזכויות החברה, כנדרש לפי לשון הגדרת 'בעל שליטה' לעיל. ואולם, בית המשפט העליון קיבל את ערעורו של פקיד השומה וקבע, שהמערערים הנם 'בעלי שליטה' בהסתמך על פרשנות תכליתית ועל המהות הכלכלית של הפעילות במקרה הנדון¹⁴⁷⁶.

23.3 פרשנות הנותנת עדיפות למהות על-פני צורה

אחת ההשלכות של הפרשנות התכליתית היתה אימוץ הדוקטרינה של המהות על-פני הצורה. עניינה של דוקטרינה זו הוא בפרשנות המשפטית של עסקאות שנעשו על-ידי הנישום, כאשר מהותן הכלכלית שונה מצורתן המשפטית. מטרתה "לזהות" את האופי האמיתי של העסקה העומדת בפנינו תוך דחיית צורתה הפורמלית, באמצעות אימוץ עקרונות כלכליים לתוך דיני המס. יעדה הוא להכפיף את העסקה להשלכות המיסוי התואמות את תוכנה הכלכלי ואת מהותה האמיתית¹⁴⁷⁷. דהיינו, מהות הפעולה תיקבע על סמך מעשיו של הנישום בפועל, ולא על מה שיכול היה הנישום לעשות ולא עשה¹⁴⁷⁸.

אומנם, במקרים רבים החוק עצמו עושה שימוש בהוראות שמבטאות שיקולים של תוכן ומהות כלכלית מעבר לצורה המשפטית. כך הם פני הדברים, למשל, כאשר החוק משתמש בתיבה 'במישרין או בעקיפין', כפי שראינו בהגדרת 'בעל שליטה' בסעיף 32(9) לפקודה ובהוראות רבות אחרות¹⁴⁷⁹. דוגמה נוספת היא הגדרת המונח 'זכות במקרקעין' בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר תיקונו בשנת 1984¹⁴⁸⁰:

"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור";

אולם, בהיעדר התייחסות בחוק ל'תוכן הכלכלי', עולה השאלה, האם על בית המשפט לבחון תוכן זה בעצמו, או שמא עליו לדבוק בצורה המשפטית בלבד וליישם את החוק בהתאם.

בעבר, כאשר הגישה הדווקנית יושמה בפסיקה, ניתנה לצורה הפורמלית חשיבות מכרעת בפרשנות החוק. כפועל יוצא מכך, כאשר הוטל מס שבח על 'מכירה', בתי המשפט סרבו להרחיב את המונח 'מכירה' ולהחילו גם על עסקאות חכירה ארוכות טווח אשר תמורתן שולמו דמי שכירות סמליים. דוגמה לכך, ניתן לראות בדברי בית המשפט בעניין **ועדיה**¹⁴⁸¹. שם קבע בית המשפט¹⁴⁸²:

"ודאי הוא כי אין הולכין אחרי התוכן הכלכלי, המהותי, של העסקה, אלא אך ורק אחרי הצורה הערטילאית הפורמלית שלה."

רק לעיתים רחוקות ניתן היה למצוא מקרים בהם העדיף בית המשפט את התוכן על-פני הצורה¹⁴⁸³. ואולם, בשנים האחרונות ניתן לראות העדפה ברורה של המהות (הכלכלית) תוך ייחוס משמעות מיוחדת למונחים משפטיים כלליים לצורך דיני המס¹⁴⁸⁴. לדוגמה, בעניין **בן עמי נקבע** כי¹⁴⁸⁵:

"חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי שבו חרג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות."

גישה זו, שמבקשת להתחקות אחר מטרתם האמיתית של הצדדים לעסקה, ומוכרת לנו גם בתחומים נוספים של המשפט, מצאה את ביטויה בשורה ארוכה של פסקי-דין. כיום היא מהווה חלק בלתי נפרד מגישת הפרשנות התכליתית. לגישה זו היתה השפעה במקרים רבים¹⁴⁸⁶.

עמדו על מגמה זו המלומדים הדרי ואלתר במאמרם המקיף "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים"¹⁴⁸⁷:

"ראוי להזכיר כי דיני המסים מסתכלים לא אחת על מהותה הכלכלית של העסקה ומתעלמים מהצורה המשפטית שהלבישוה הצדדים [ראו עניין אביבית]¹⁴⁸⁸, כאשר הצורה עומדת בסתירה לתוכן, אפילו כרוך הדבר בהתעלמות מחוזים בני תוקף משפטי לכל דבר ועניין [ראו עניין זוהר]¹⁴⁸⁹ ועניין מור¹⁴⁹⁰. דיני המסים יתעלמו לעתים אף משיקולים מוסריים או חוקיים מקום בו שיקולים כלכליים מביאים לידי מסקנה שונה [ראו עניין וסרמן]¹⁴⁹¹ ועניין פרומקין¹⁴⁹²."

כך היו פני הדברים, לדוגמה, בפסק-הדין בעניין **כלילת רכב**¹⁴⁹³. שם, עסקה שהוצגה כעסקת שכר-מכר, סווגה על-ידי בית המשפט כעסקת מכר בלבד. פסק-הדין עסק בחברה שהשכירה כלי רכב ללקוחותיה עם מתן אופציה של קניית הרכב לאחר שנתיים, כאשר מחיר הקנייה מותאם למחיר הנומינלי בה החלה ההשכרה, דבר שהיווה הטבה ניכרת בתקופה בה היתה אינפלציה גבוהה.

בנתחו את מהות העסקה, קבע השופט פלפל כהאי לי שנא¹⁴⁹⁴:

"בנסיבות האמורות נראה לי שיש לקבוע שבעסקת השכר-מכר שבוצעו על ידה יצרה המערערת מצב של אילוץ כלכלי כלפי השוכר לנצל את האופציה שניתנה לו על-מנת שיוכל לשובב לעצמו את ההפסד שנגרם לו עקב החזרת הפקדון ללא הצמדה. האופציה הניתנת לשוכר באופן פורמלי מאבדת על-כן

למעשה את האופציה כברירה לבחור באופן חופשי בין 2 אפשרויות: לקנות או לא לקנות.

ביטוי לעיקרון זה ניתן למצוא גם בפסק-הדין בעניין **צמיד**¹⁴⁹⁵, בו נקבע כי¹⁴⁹⁶:

"רצונם האמיתי של הצדדים ולא החזות החיצונית שנתנו להסכם הוא שקובע."

כמהחשה בולטת להשפעה של עיקרון זה, ניתן להביא את פסק-הדין בעניין **לידור**¹⁴⁹⁷, בו הפך בית המשפט העליון, במסגרת דיון נוסף, את החלטתו ברוב של 3 כנגד 2. באותו עניין דן בית המשפט העליון בשאלת תוקפן של עסקות בתעודות מילווה חיסכון, אשר נערכו על-ידי הנישום ואשתו, כל אחד עם חברה שבשליטתו. דובר היה במילווה חובת למעבידים אשר מכוח האמור בהוראות חוק מילווה חיסכון, תש"ל-1970¹⁴⁹⁸ וחוק מילווה חיסכון, תשל"א-1971¹⁴⁹⁹ נרכשו בשעתו על-ידי שתי חברות שבשליטת הנישום. בהסכמים נאמר, כי "החברה מוכרת ללידור ולידור קונה מאת החברה את תעודות מלווה חיסכון" של החברה. מחיר הרכישה נקבע ל-40% בלבד מערכן הנקוב של האיגרות, שהיה כפי שהופיע בהסכמים האמורים, "מחיר השוק של התעודות הנ"ל" במועד עריכת ההסכם. כאשר הגיע מועד הפירעון של המילווה, נפדו איגרות המילווה על-ידי החברות ודמי הפדיון הועברו - כפועל יוצא מן ההסכמים הנ"ל - לידי הנישום. בכך ביקשו הצדדים ל"עסקת מלווה חיסכון" להגשים ולהשלים את ההסכמים הנ"ל, שנערכו ביניהם מספר שנים קודם לכן. הסכום הכולל אשר שולם בשעתו על-ידי הנישום עבור התעודות היה 7,907 לירות; בשעת פירעון עלו דמי הפדיון, כפי שנגבו על-ידי החברות, לכדי 49,146 לירות.

פקיד השומה ראה בהפרש שבין שני סכומים אלה הכנסה של הנישום החייבת במס. טענת הנישום היתה, לעומת זאת, כי הנושא אינו נכנס כלל לגדר אחד ממקורות ההכנסה הנזכרים בסעיף 2 לפקודת מס הכנסה. בשלב הערעור נחלקו הדעות, כאשר הנשיא (השופט י. כהן) סבר, כי למשיב קם רווח החייב במס לפי סעיף 88 לפקודת מס הכנסה ואילו שופטי הרוב (השופטים ש. לוי ו-מ. בייסקי) סברו, כי אין לראות בסכומים אלה 'הכנסת פירות', כאמור בסעיף 2 לפקודה, ואף לא 'רווח הון', כאמור בסעיף 88 לפקודה.

עיקרו של הדיון הנוסף היה בשאלות אלו: ראשית, מה טיבם ומה תוקפם של ההסכמים שנערכו בין החברות לבין הנישום, ומכאן - מה דינם של התקבולים שהגיעו לידי כתוצאה מהסכמים אלה. השאלה הנגזרת היתה, האם קמה הכנסה כלשהי בידי הנישום ואם כן, מה מקורה.

מכוחו של החוק האמור נקבע, כי המילווה אינם סחירים וכי תשלומי ההצמדה פטורים ממס. הנישום החזיק המילווה עד פירעון. לפיכך, השאלה הפרשנית שעלתה היתה פירוש המונח 'בלתי סחיר': האם הכוונה היא היעדר סממני ומאפייני סחירות, או שמא המדובר אף בהיעדר עבירות מבחינה משפטית. על-מנת להחליט, האם היה כלל אירוע מס, נדרש בית המשפט לבחון את התוצאות המשפטיות של ההסכם שנערך בין הצדדים ואת התנהגותם.

דעת הרוב היתה, כי יש לפרש את המונח 'בלתי סחיר' גם כבלתי עביר. מכאן נקבע, שההסכם בין הנישום לחברה שבשליטתו חסר כל תוקף משפטי ובטל. בהתאם לכך, נפסק שלא הועברה לנישום אף זכות שהיא בתעודות המילוה, כך שהחברה נותרה הבעלים של המילוה, וכשאלו נפרעו (ללא כל חבות במס) - העבירה החברה לנישום את התמורה. לפיכך, נקבע כי נצמח לנישום רווח נשוא למס. אחד השופטים אף הדגיש את ההיבט הכלכלי-משפטי של העסקה, מה שהביאו למסקנה, כי לנישום נצמח רווח מעסקה מימונית.

לדעתם של שני השופטים האחרים, בהנחה שהעסקה בטלה, אזי לא היתה כל עסקת מימון. יחד עם זאת, סברו הם, כי התנהגות הצדדים מלמדת על ויתור הדדי על הזכות לפיצוי, שישולם בעקבות ביטול החוזה, ויתור המקיים אירוע המס.

למרות שבעיית הצורה והתוכן לא הוכרעה בבירור בעניין **לידור**, ניתן להבחין בנטיה לבסס אירוע מס, על-מנת למנוע תכנוני מס בנדון, בנסיבות בהן לא ניתן לומר כי המדובר בעסקה מלאכותית, כאמור בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.

החלטה אופיינית נוספת הינה של בית המשפט המחוזי בעניין **ברנשטיין**¹⁵⁰⁰. שם השופט הגין התייחס לעסקת שכר-מכר כאל מכירה, משום שהסיק כי הצדדים התכוונו לכך מבחינה כלכלית, למרות שבחרו לנסח את ההסכם בדרך של הסכם חכירה ולא מכירה מוחלטת. בהתאם לגישה האמריקאית, כמו גם גישת בתי המשפט באנגליה בפסקי-הדין בעניין **Ramsay**¹⁵⁰¹ ובעניין **Furnnis**¹⁵⁰² ציין בית המשפט, כי אף בישראל השתנתה לה הגישה באופן זה, שצורה אינה צריכה להיות מועדפת על-פני מהות.

וכך באו הדברים גם בעניין **קורצגורן**¹⁵⁰³ וכן בפסקי-דין נוספים שעניינם בעסקאות מלאכותיות, עליהן נעמוד בנפרד בחלק אחר של ספר זה¹⁵⁰⁴.

23.4 פרשנות המונעת כפל מס

23.4.1 מבוא

קומה נוספת בבניינה של הפרשנות התכליתית נבנתה על-ידי בית המשפט בקובעו את העיקרון הפרשני, לפיו יש להעדיף פרשנות המונעת כפל מס. עיקרון פרשני זה בא לידי ביטוי במיוחד בפסק-הדין בעניין **רימון**¹⁵⁰⁵ ובעניין **אדם משחקים**¹⁵⁰⁶.

23.4.2 פסק-הדין בעניין רימון

באותו מקרה דובר בסוכנות ביטוח שעיקבה בידיה את כספי הפרמיות של המבוטחים (בהסכמת חברות הביטוח) מבלי לשלם ריבית לחברות הביטוח. כספים אלו הושקעו על-ידה בניירות ערך חייבים במס (תפ"ס - תעודות פיקדון סחיר).

המערערת חויבה הן על ה'חיסכון' בריבית והן על הריבית שהפיקה בפועל מההשקעה בניירות הערך, ומכאן טענתה לכפל מס: פעם אחת - על-פי סעיף 3(ט)(1) לפקודה (בין במישרין ובין בהפניה לסעיף 2(1)) - על שווי הריבית ש"חסכה" כתוצאה מההלוואה שקבלה ללא ריבית, שהמחוקק רואה אותה בסעיף 3(ט) כהכנסה חייבת מס (דהיינו, 'הכנסה רעיונית'); פעם שנייה - על-פי סעיף 2(4) לפקודה - על הריבית שהפיקה למעשה מניירות ערך שרכשה מאותו חיסכון.

בית המשפט העליון התייחס לטענה זו וקבע, כי 'כפל מס' נוגד את עקרונות השיטה, ולכן יש לפרש את החוק באופן שימנע את התוצאה של כפל מס. זאת, אלא אם הביע המחוקק את רצונו הברור והמפורש להביא לתוצאה זו.

וכלשונה של השופטת נתניהו¹⁵⁰⁷:

"כפל מס הוא בלתי רצוי. תוצאותיו המזיקות ברורות. הוא מביא להעלמת הכנסות ולהשתמטות ממס. הוא מהווה תמריץ שלילי ליצור ולעבודה. הוא אינו מעודד פריון. הוא מכשול לצמיחה כלכלית. מכאן המגמה להותיר בידי הנישום את מרבית הכנסתו, מגמה שבאה לביטוי בשיעור המס המרבי המוטל בפקודת מס הכנסה. פרשנות המביאה לתוצאה של כפל מס, וכזו היא פרשנותו של המשיב, היא לכן בלתי רצויה. אין מנוס ממנה כשהמחוקק מביע את רצונו הברור להביא לתוצאה כזו. אך המחוקק לא נתן כל ביטוי לכך בלשון הפקודה ... כפל מס הוא אנומליה בשיטתנו. הוא אינו משתלב אתה באופן קוהרנטי. הוא נוגד את עקרונותיה. הוא אינו עולה בקנה אחד עם מדיניות רצויה. כשהמחוקק לא גילה את כוונתו הברורה להביא לתוצאה של כפל מס לא נבוא אנו ונייחס לו כוונה כזו."

למען הדיוק ציינה השופטת נתניהו, בצדק, כי בנסיבות אלה אין מדובר בכפל מס במובנו הרגיל, שכן ה'הכנסה הרעיונית' אינה זהה להכנסה בפועל. אולם, מכיוון שראתה בהכנסות אלה כשתי פנים של אותו מטבע, קיבלה השופטת את טענת החברה וקבעה, שאין להטיל מס גם על ה'חיסכון' של הריבית וגם על הריבית שהופקה למעשה.

ובלשונה של השופטת נתניהו¹⁵⁰⁸:

"כשם שלא יעלה על הדעת לחייב במס יותר מפעם אחת את אותה הכנסה עצמה, היכולה להיות מסווגת על-פי יותר ממקור הכנסה אחד, כך לא יתכן לחייב במס הן את ההכנסה שבחסכון בריבית ("ההכנסה הרעיונית") והן את ההכנסה שבהפקת הריבית בפועל, ואין זה משנה לעניין זה אם החיוב במס על "החסכון" בריבית מקורו במישרין באיזה מסעיפי המשנה הרלוונטיים של סעיף 2, או בעקיפין מכוח סעיף 3(ט) לפקודה המסווג אותו על-פי אותו סעיף משנה."

23.4.3 פסק-הדין בעניין ארם משחקים

עיקרון זה הרואה ב'כפל מס' אנומליה, ותוצאה שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה הפיסקלית, חזר ונקבע פעם נוספת על-ידי בית המשפט העליון בעניין **ארם משחקים**¹⁵⁰⁹. באותו עניין, החברה המערערת עסקה במכירת מחשבים ומשחקי מחשב. חלק ממכירותיה נעשה בעשרה תשלומים צמודים לדולר, כשהחשבונית על התמורה הוצאה עם התשלום הראשון והמע"מ הועבר במלואו מראש על-ידי החברה בסמוך לכך, עוד לפני קבלת מלוא התמורה. מנהל מע"מ ביקש להטיל מע"מ על הפרשי ההצמדה בכל אחד מהתשלומים, אך החברה כפרה בחבות זו. היא היתה מוכנה לשלם מע"מ על כל אחד מהתשלומים כולל מרכיב הפרשי ההצמדה, אילו הסכים המנהל שלא לחייב במע"מ מראש על המחיר הכולל, אלא שהלה סירב לכך.

המערערת טענה, כי מיסוי הפרשי ההצמדה יביא במקרה זה לכפל במס ולשיעור מע"מ העולה על שמונה עשר האחוזים שהיו קבועים בשעתו בחוק. בית המשפט העליון קיבל את טענתה ופירש בהתאם לכך את החוק, וזאת על-אף הקשיים המנהליים שנבעו מפרשנות זו.

וכך קבע לעניין זה השופט גולדברג¹⁵¹⁰:

"את החקיקה הפיסקלית, כמו גם כל חוק אחר, יש לפרש בצורה הגיונית אחידה וקוהרנטית, ובאופן שישירת את תכלית החקיקה ... משקבע המחוקק תשלום מע"מ בשיעור אחד, יש לשאוף לפירוש אשר יגשים הסדר אחיד זה, ולא לפירוש שיביא, כפי שהובהר לעיל, למיסוי עסקאות מכר באשראי בשיעור גבוהה יותר. לפיכך לא הייתי רואה את הפרשי ההצמדה כנוספים ל"תמורה שעליה הוסכם", משמוסתה תמורה זו במלוא ערכה ביום המכירה ... שלא כנטען על-ידי באת כוח המשיב, לא משקף תמיד הדיווח למס ערך מוסף את תזרים המזומנים לתקופת הדיווח. שכן החובה לתשלום המס חלה בעת מסירת הממכר, גם כשתשלום המחיר נדחה למועד שלאחר תקופת הדיווח. כיוון שכך על המשיב לבודד, גם לשיטת המשיב בערעורנו, את מרכיב הקרן שכבר מוסתה, מתוך תזרים התקבולים של המוכר שלאחר תקופת הדיווח, כדי לעמוד על כך אם שולם מס אמת. דא עקא שעל-פי מסקנתנו היא עליו עוד לבודד, לצורך הביקורת, גם את מרכיב ההצמדה. **האם מצדיקה טרחה זו כשלעצמה מתן פרשנות המביאה לכפל מס? סבורני כי נמוק זה אינו ראוי שיילקח בחשבון**, במיוחד כשפעולת החישוב של מרכיב ההצמדה בתשלום דחוי אינה מסובכת כלל, ובשל אופיו החודשי של הדיווח (ראו סעיף 67 לחוק ותקנה 20(ב) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976), לא מתעורר הצורך במנגנון מורכב לשם בדיקת התיאום הנדרש, מה עוד שעל המוכר עצמו יהא להראות, אם יידרש לכך, מה הם הפרשי ההצמדה אותם חישב בכל תשלום." (ההדגשה הוספה)

23.5 פרשנות החותרת למס אמת

23.5.1 כללי

בית המשפט העליון עמד לא אחת על כך, שתכלית חוקי המס היא, בראש ובראשונה, הטלת מס אמת. לעניין זה נקבע בפסק-הדין **קיבוץ חצור**¹⁵¹¹, כי על הפרשן להניח¹⁵¹²:

”כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות, עליו להניח כי כוונתו היתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח, כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית.”

ואכן, אחד התוצרים של גישת הפרשנות התכליתית הוא פרשנות החותרת להגשמת העיקרון של מס אמת. עיקרון זה הנו ביסודו ניסיון למנוע עיוותים וחוסר צדק ביישום דיני המס על-ידי מדידת ההכנסה החייבת של הנישום, כפי שהיא משתקפת מהמציאות בפועל, אף אם אופן חישובה לא מעוגן במפורש בלשון החוק, או שהחוק נותן מענה כללי שאין זה צודק וראוי ליישמו על הנסיבות הקונקרטיות. הגשמת העיקרון הנ”ל, תוך מתן ביטוי להנחת היסוד, שלא ייתכן שבכוונת החוק או תכליתו לחייב במס שאינו אמת, מתאפשרת על די אימוץ גישת הפרשנות התכליתית.

ביטוי לכך ניתן למצוא במספר פסקי-דין, שמבין הבולטים שבהם ראוי להזכיר במיוחד את עניין **אינטרבילדינג**¹⁵¹³. בעניין זה, מדידת ההכנסה החייבת, ובפרט ייחוס ההוצאות וניכוי, נבחנו על-ידי בית המשפט העליון דרך פריזמה ערכית. פסקי-דין נוספים הרלוונטיים בנושא זה הם בעיקר חמשת הבאים: **שכטר**¹⁵¹⁴, **פז-גז**¹⁵¹⁵, **אלקה**¹⁵¹⁶, **מ.ל השקעות וקלס**¹⁵¹⁷.

23.5.2 עניין אינטרבילדינג

ואלו עובדות פסק-הדין: לחברת בנייה בשם אינטרבילדינג נוצרו הוצאות מימון בשל הלוואות שנטלה לבניית שלושה פרויקטים של בניו. את אלה ביקשה החברה לייחס באופן ספציפי לכל אחד משלושת הפרוייקטים. אולם, פקיד השומה סירב, בטענה (שאותה קיבל בית המשפט המחוזי¹⁵¹⁸) כי יש להחיל במקרה זה את סעיף 18(ד) לפקודה. על-פי סעיף זה, יש לצרף את כלל הוצאות המימון ולחלקן בין הפרוייקטים בהתאם לנוסחה הסטטוטורית הקבועה בו. לאמור: ללא שום התחשבות בייחוס ההוצאות לפי העובדות בפועל.

על כך ערערה החברה לבית המשפט העליון. טענתה היתה, כי יש לפרש את סעיף 18 לפקודה כדן בניכויים שלא ניתנים לביצוע על-פי סעיף 17 לפקודה. כלומר: באופן כזה, שסעיף 18 משלים את סעיף 17 ולא מסייג או מצמצם את תחולתו של סעיף זה. בהתאם לכך, נטען על-ידי החברה כי סעיף 18(ד) לפקודה נכנס לפעולה רק במקום שבו לא ניתן לבצע ייחוס מדויק של הוצאות המימון בין הפרוייקטים השונים. בעוד שכאשר המקרה אינו כזה, אין להפעיל את הנוסחה הכללית שבו.

ואומנם, בית המשפט העליון קיבל את טענת החברה וסטה מנוסחת החישוב הקבועה בחוק באופן מפורש. זאת עשה במטרה למנוע עיוות במדידת הכנסתו החייבת של הנישום והטלתו של "מס לא נכון", "מס שאינו אמת".

וכפי שביטא את הדברים השופט אריאל¹⁵¹⁹:

"כנראה שאכן קיים קושי כל שהו במעקב הפיננסי, אך אין בשל כך להטיל מס לא נכון חרף קיום העובדות, על-פי נוסחה שאינה מבוססת על עובדות אלה. אין הצדקה להטלת מס על-פי נוסחה על נישום שהעובדות לגביו ידועות, יחד עם הטלת מס כזה על נישום שהעובדות לגביו לא ידועות." (ההדגשה הוספה)

וכך קובע השופט אריאל בהמשך¹⁵²⁰:

"ואולם בעוד שהחשש האמור מסביר את צורך בסעיף 18(ד), אין לקבל שכוונת הסעיף ותכליתו לחייב במס שאינו אמת, במקרים בהם ניתן להראות את ייחוס ההוצאה לפרויקט הספציפי ... הפירוש המוצע כאן עונה לדרישה זו, הינו כל אימת שניתן לקבוע תשלום מס אמת, הוא ישולם. הפירוש לדעתי, נכון והוגן, עונה לדרישת הצדק ומשתלב עם תכלית החוק. תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו, מדוע נסטה ממנו?!" (ההדגשות הוספו)

הנה כי כן, בית המשפט השתמש אפוא בטיעון ערכי הקובע, שלא מתקבל על הדעת שתכלית החוק וכוונתו תהיינה לחייב במס שאינו אמת. בית המשפט העליון פירש את החוק על-בסיס רציונל זה, על-אף שהדבר לא נתמך בלשון החוק¹⁵²¹.

23.5.3 עניין שכטר

מספר שנים קודם לפסק-הדין בעניין אינטרבילדינג קבע בית המשפט דברים דומים בעניין שכטר¹⁵²². באותו מקרה היתה הנישומה הבעלים, במשותף עם בעלה, של מגרש פנוי. בני הזוג הקימו על המגרש בניין, ומכרוהו ארבע שנים לאחר סיום הבנייה. בקשתם היתה לנכות את עלויות הבנייה תוך שהן משוערכות בהתאם ליום הוצאתן בפועל. מנגד, טען מנהל מס שבח, שיש לשערך את כלל ההוצאות בהתאם למועד שהנו שני שליש מתקופת הבנייה. זאת, בהתאם להוראת סעיף 47(2) לחוק מס שבח מקרקעין (כיום - חוק מיסוי מקרקעין).

בפסק-הדין של דעת הרוב קובעת השופטת שטרסברג-כהן, כי תכליתה של הוראת סעיף 47(2), היא לגבות מס אמת, ולהימנע מגביית מס על רווח אינפלציוני שאיננו אמיתי.

וכלשונה¹⁵²³:

"עניין לנו בהוראה שתכליתה לגבות מס אמת מהנישום ולהימנע מגביית מס על רווח אינפלציוני שאיננו רווח אמיתי. יצירת מכנה משותף לכל ההוצאות וההשבחות ללא קשר למועד ביצוע ההוצאה, אינה משרתת תכלית זו." (ההדגשה הוספה)

השופט שטרסברג-כהן ראתה בנוסחת החישוב, המופיעה בסעיף 47(2) לחוק מס שבח, בתורת "חזקה" או "תחשיב" שיש להפעילם רק במקום בו לא קיים תיעוד נאות (קבלות) אשר יאפשר לנו תחשיב אמיתי בהתאם ליום ההוצאות בפועל. לאור זאת נקבע, כי רק במקרה שבו לא ניתן להוכיח את מועד ההוצאה - יחול מועד גמר ההשבחה או 2/3 הימנו; ואילו כאשר ניתן להוכיחו - המועד ייקבע בהתאם למועד ההוצאה בפועל.

23.5.4 עניין פז-גז

יישום מעניין של הגישה שהותוותה בעניין **אינטרבילדינג**¹⁵²⁴ לעיל ניתן למצוא בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין **פז-גז**¹⁵²⁵. באותו עניין נדונו שלוש סוגיות: האחת, התרת הוצאות מימון בגין הלוואה ששימשה לחלוקת דיבידנד לבעלי המניות; השנייה, מוניטין במכירת זכויות הפצה לסוכני משנה; והשלישית, הפחת על המונים שהיו בבעלות החברה המערערת. בסוגייה השלישית והאחרונה, שיעור הפחת על מוני הגז, סירב בית המשפט לאפשר למערערת לטעון, כי מוני הגז מתבלים בתקופה קצרה יותר מתקופת הפחת, מן הסיבה שטענה זו לא הועלתה בערעור. לכן התייחס בית המשפט לטענה אחת בלבד והיא, כי החברה זכאית לכפל שיעור הפחת עקב קיום כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל.

השופטת אופיר-תום דחתה את טענת החברה בנקודה זו, כיוון שלא הובאה ראיה לכליה ובליה "של המונים, מחמת שעבדו במשמרות", כאשר המונים, מעצב טבעם, נועדו לעבוד סביב השעון. אך בהתייחסה לטענה זו במישור העקרוני, קבעה השופטת אופיר-תום באמרת אגב, כי לנוכח פסק-הדין בעניין **אינטרבילדינג**, קביעתו של השופט ויתקון בעניין **ניצבא**¹⁵²⁶, שנפסק לפני כ-40 שנה בבית המשפט העליון¹⁵²⁷, עשויה היתה להשתנות כיום.

וכלשונה¹⁵²⁸:

"אילו מצאה המערערת לנכון להעמיד למבחן את תוקפן של תקנות הפחת בטענה שאינן משקפות את הפחת הכלכלי המדוייק של המונים היתה עשויה טענתה להתקבל. וזאת לנוכח מגמת הליברליזציה המשתקפת מן הפסיקה האחרונה, הפותחת דלת בפני נישום כמו זו בענייננו, להעלות בבית המשפט טענות כנגד מעשי חקיקה בכלל ומעשי חקיקה מנהלית בפרט אם אלה סותרים או לא משקפים את המציאות הכלכלית לאשורה (ר' בעניין זה עמדתו של בית המשפט בע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מסים יג/2 ה-4, בו קבע בית המשפט, כי בעקרון, אין להיזקק לנוסחאות ייחוס הקבועות בחוק, מקום שהנישום הוכיח כי נסיבותיו שלו היו שונות מן המקובל, ומאלה שאליהן התייחסו אותן נוסחאות. ואם כך גבי הוראת חוק מפורשת, קל וחומר כך, גבי תקנות).

ברוח דברים אלו קבעה השופטת, כי אילו הביאה החברה המערערת את טענותיה כנגד סבירות תקנה 4 במסגרת תקיפה מנהלית, ככל הנראה אפשר והיה הדבר צולח בידיה¹⁵²⁹.

עמדה עקרונית זו משקפת אפוא את העיקרון של מס אמת. במילים אחרות, מדידת ההכנסה (נטו) החייבת של הנישום, כפי שהיא משתקפת מהמציאות בפועל, אף אם אינה מתיישבת עם לשון החוק.

23.5.5 עניין אלקה

פסק-דין נוסף שבו בא לידי ביטוי העיקרון של מס אמת, אף כי הפעם לגבי חוק מע"מ¹⁵³⁰, הוא פסק-הדין בעניין **אלקה**¹⁵³¹. באותו מקרה דובר בחברה אשר ניהלה את ספרי חשבוניותיה בהתאם לשיטת הצבירה. לחברה נוצרו חובות אבודים בשל מכירות שנעשו בתמורה לצ'קים דחויים אשר לא נפרעו, אך הוצאה בגינם חשבונית מס כדין על-ידי החברה.

נשאלה השאלה, האם החברה זכאית לקבל החזרי מע"מ בגין חשבוניות זיכוי המבטאות חובות אבודים בהתאם לסעיף 49 לחוק מע"מ. החוק שתק בעניין זה, בעוד תכליתו הסובייקטיבית - כפי שהשתקפה בהיסטוריה החקיקתית ובדברי ההסבר להצעת החוק - תמכה בעמדה, כי עוסק אינו זכאי להחזר מס העסקאות ששילם בגין חובות אבודים. למרות זאת, בית המשפט המחוזי העדיף את התכלית האובייקטיבית של החוק, ובהתאם לכך פירש את סעיף 49 לחוק מע"מ כמתיר לחברה קבלת החזרי מע"מ.

קביעה זו קיבלה משנה תוקף בערכאת הערעור. שם בית המשפט העליון פסק, כי עוסק שאינו זכאי להחזר מע"מ בשל חוב אבוד, נקלע למצב של חוסר צדק, שכן לא זו בלבד שהעוסק לא קיבל תמורה, וכנראה גם לא יקבל, אלא הוא נושא בנטל המס מכיסו, במקום הלקוח. נקבע לפיכך, כי העמדה לפיה יש לפרש את החוק בהתאם לתכלית הסובייקטיבית של המחוקק אינה מתיישבת עם התכלית האובייקטיבית של החוק. מדוע? מכיוון שהיא פוגעת בהרמוניה החקיקתית כולה, ואינה עולה בקנה אחד עם עקרונות יסוד של השגת צדק, סבירות והגשמת זכויות יסוד שעניינן במניעת הפגיעה בקניין הפרט ובהשגת ניטרליות.

וכפי שביטאה זאת השופטת שטרסברג כהן¹⁵³²:

"תכלית חקיקה שתי פנים לה: תכלית אובייקטיבית של החוק ותכלית סובייקטיבית של המחוקק. אפתח בתכלית האובייקטיבית של דבר החקיקה. נראה לי, כי קביעה לפיה אין ה"עוסק" זכאי להחזר מס בגין "חוב אבוד" אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של חקיקה להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מסים." (ההדגשה הוספה)

אשר על-כן, נפסק, כי כאשר העוסק אינו מקבל תמורה בגין הנכס שמכר, או השירות שנתן, והחוב הופך לחוב אבוד, אזי יש לראות את חלקה היחסי של העסקה כאילו לא יצא לפועל במובן סעיף 49 לחוק מע"מ. מכיוון שכך, זכאי העוסק להוציא חשבונית זיכוי ולקבל בחזרה את המע"מ ששילם, וזאת בערכים ריאליים.

23.5.6 עניין דר

החשש מפני מיסוי אדם על הכנסה שלא הופקה על-ידו, והצורך של דיני המס לקדם את עניין הצדק וגביית מס אמת על הכנסה שהופקה בפועל, נדונו בהרחבה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין דר¹⁵³³. המחלוקת במקרה זה נסבה על השאלה, מהו מועד החיוב במס באירוע של הקצאת כתבי אופציה לנישום על-ידי חברה בניהולו - האם המועד הוא מועד קבלת האופציה או מועד מימושה? שאלה זו התייחסה להקצאת כתבי אופציה בחברה לעובדיה הבכירים במהלך יציאת החברה להנפקה לציבור. בדו"ח השנתי הצהיר הנישום על הכנסה זקופה בגין האופציות, בשנת הקבלה. בעקבות קריסת הבורסה וירידת שווי האופציות שבידו, הוא ביקש מאוחר יותר לתקן את הדו"ח, לבטל הכנסה זו ולקבוע את חיובו רק בעת המימוש; זאת עשה בהסתמך על סעיף 3(ט) לפקודה. מכיוון שפקיד השומה סירב לקבל התיקון, ערער הנישום. בקבלה את הערעור קבעה השופטת אופיר-תום לאמור¹⁵³⁴:

"אין כוחם של טיעונים אלה ... לעמוד להם כנגד הטענה המהותית המועלית על-ידי המערער בענייננו, לגופו של עניין, והנוגעת בלב ליבה של שיטת המס שאומצה במקומותינו, לאמור בשאלה: האמנם שולם אותו מס שסביבו נסב הערעור כולו על "הכנסה" שנצמחה לו מאופציות אלה, או שמא שולם, כפי טענת המערער, על הכנסה שלא באה לעולם כלל. ומה לי עקרונות של סופיות הדיון ויציבות המס - שעל חשיבותם אין חולק - לנוכח החשש הריאלי, שהמס ששולם על-ידי נישום, שולם על ידו מבלי שהיתה בפועל כל הכנסה בידיו? יפה לכאן אמרתו מצוטטת של לורד מקנוטן בעניין *Att Gen. v. The London County Council (1901) 4 T.C. 265* באומרו: 'מס הכנסה, אם יורשה לי לומר כך, מוטל על ההכנסה. אין זה מס המוטל על משהו אחר'..." (ההדגשה הוספה)

23.5.7 עניין מ.ל. השקעות

פסק-דין נוסף שמבטא את העיקרון של מס אמת, אף שהפעם דובר במס שבח, הוא פסק-הדין בעניין מ.ל. השקעות¹⁵³⁵. בפסק-דין זה קבע בית המשפט העליון הלכה תקדימית, לפיה הוצאות מימון מותרות בניכוי לצורך קביעת השבח¹⁵³⁶. פסק-הדין, שניתן פה-אחד, מפי נשיא בית המשפט העליון אהרון ברק, מתקן עיוות מס שהיה קיים במשך עשרות שנים, במהלכן סירבו רשויות מס שבח להכיר בניכוי הוצאות מימון. משמעות סירוב זה של רשויות מס שבח היתה, שבעלי מקרקעין נאלצו לשלם מס שבח גם במקרים בהם נגרם להם הפסד כלכלי מהשקעתם במקרקעין עקב הוצאות מימון גבוהות.

באותו עניין דובר במערערת אשר רכשה מגרש ובנתה עליו מבני תעשייה (להלן: "המקרקעין"). הרכישה והבנייה מומנו בהון זר וגרמו למערערת הוצאות ריבית ריאלית. המערערת מכרה את המקרקעין ובגין מכירה זו חויבה במס שבח, בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין. המערערת ביקשה לנכות משבח המקרקעין את הוצאות הריבית הריאלית שהיו לה בגין רכישת המגרש ובגין הבנייה עליו. בקשתה נדחתה. כמו כן נדחה ערעורה לוועדת הערר. ועדת הערר קבעה, כי הוצאות ריבית אינן נמנות בין ההוצאות המותרות בניכוי על-פי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין. ועדת הערר קבעה, בהתאם לטענות רשויות המס, כי רשימת הניכויים המותרים בסעיף 39 הינה רשימה סגורה. מכאן הערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון דחה את גישת רשויות המס וקבע, כי יש להתיר הוצאות מימון ריאליות שהוצאו הן ביחס לרכישת מקרקעין והן ביחס לבנייה עליהם (השבחה של המקרקעין)¹⁵³⁷. קביעה זו הינה תוצאה של פרשנות תכליתית של חוק מיסוי מקרקעין, כחוק שנועד להטיל מס על רווח כלכלי אמיתי¹⁵³⁸. מדובר בפרשנות החותרת להרמוניה עם הוראות פקודת מס הכנסה, ומביאה להטלת מס אמת על שבח אמיתי. בית המשפט, מפי הנשיא ברק, קבע כי 'שווי הרכישה' של המגרש (לצורך חישוב מס השבח) כולל את הריבית הריאלית בגן רכישת המגרש¹⁵³⁹. ריבית זו היא עלות מהותית שהרוכש נושא בה כדי לרכוש את המגרש, היא קשורה אינטגרלית לרכישת המגרש, ולפיכך - כדי להגשים את תכלית החוק, יש לכלול אותה בשווי הרכישה¹⁵⁴⁰. הנשיא ברק מציין, כי חוק מיסוי מקרקעין ביקש למסות את השבח האמיתי, כלומר, הרווח הכלכלי שנצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם. הריבית ששולמה על-ידי בעל מקרקעין בגין רכישת המקרקעין מפחיתה את הרווח הכלכלי של בעל המגרש מעליית ערכו. מסקנה זו גם תוביל להגשמת הרמוניה חקיקתית בין דיני מס שבח ודיני מיסוי רווח הון על-פי חלק ה' לפקודה, שבסיסם הרעיוני הוא אחד. בקשר להוצאות ריבית שהוצאו על-ידי מוכר המקרקעין לשם בנייה עליהם, קבע בית המשפט העליון, כי הוצאות אלה הן חלק מהוצאות השבחה המותרות בניכוי מכוח סעיף 39 (1) לחוק, ומאותם טעמים שצוינו לעיל¹⁵⁴¹.

ובלשונו של הנשיא ברק בפסק-הדין¹⁵⁴²:

"האם 'שווי הרכישה' כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו. נראה לי, כי שווי הרכישה של המגרש כולל את הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש. הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש היא עלות מהותית שנושא בה הרוכש כדי לרכוש את המגרש. היא קשורה אינטגרלית לרכישתו של המגרש. נדרש לכלול אותה בשווי הרכישה כדי להגשים את תכליתו של החוק. החוק ביקש למסות את השבח, כלומר, את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם. הריבית ששילם בעל המקרקעין לצורך רכישת המגרש היא עלות שקשורה קשר הדוק לרכישת המגרש, ומפחיתה את הרווח הכלכלי של בעל המגרש מעליית ערכו. **על כן, לשם הגשמת תכלית החוק בדבר מיסוי השבח בלבד, יש לכלול בגדר שווי הרכישה של המגרש את הריבית הריאלית ששולמה לצורך רכישתו.** מסקנה זו מתבקשת גם כדי להגשים הרמוניה חקיקתית בין דיני מיסוי השבח על פי החוק, ובין דיני

מיסוי רווחי הון על פי חלק ה' לפקודה, שבסיסם הרעיוני הוא אחד. שכן, גם בדיני מיסוי רווחי הון מצטרפת הריבית הריאלית, וגם הפרשי ההצמדה, ל"מחיר המקורי" שהוא שקול ל"שווי הרכישה" ... באשר לריבית הריאלית בגין הבנייה, הרי שהיא לא חלק מ"שווי הרכישה" ... יש לבחון אפוא אם היא חלק מ"הוצאות ההשבחה" ... מבחינה לשונית, השבחה היא שינוי לטובה בנכס קיים. בהקשר של החוק, השבחה היא שיפור בערך המקרקעין. מבחינה לשונית, הבנייה על המגרש שיפרה את המקרקעין. היא השבחה את המקרקעין. אין ספק כי הוצאות הבנייה הן "הוצאות השבחה". מבחינה לשונית, נראה כי לשון סעיף 39(1) לחוק סובלת גם הכללת הוצאות הריבית בגין הבנייה על המקרקעין בגדר "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין". באשר לתכלית החוק, כאמור, תכליתו של החוק בכלל, ושל סעיף 39(1) בפרט, היא מיסוי השבח על המקרקעין. כלומר, מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי. מן הטעם הזה, מותרות בניכוי על פי סעיף 39(1) לחוק "כל ההוצאות שהוציא המוכר לשם השבחתם של המקרקעין", כדי להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי, באמצעות נטרול העלויות שנשא בהן בעל המקרקעין מכיסו לשם העלאת ערך המקרקעין. מן התכלית הזו, מתבקשת המסקנה כי הוצאות הריבית הריאלית בגין הבנייה על המקרקעין הן בגדר "כל ההוצאות שהוציא הנישום לשם השבחת המקרקעין" ... הוצאות הריבית מקטינות את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערך המקרקעין, וכדי להגיע למיסוי על הרווח הכלכלי מעליית ערך המקרקעין יש להתחשב בהוצאות הריבית הריאלית שהוציא הבעלים ולהתיר את ניכויין ... סוף דבר, לדעתי, הוצאות הריבית הריאלית בגין רכישת המגרש והבנייה עליו מותרות בניכוי בחישוב מס שבח מקרקעין ... הריבית בגין הרכישה על-ידי הוספתה "לשווי הרכישה". הריבית בגין הבנייה על-ידי הוספתה ל"הוצאות השבחה". (ההדגשה הוספה)

23.5.8 השלכותיה של הגישה הפרשנית החותרת למס אמת

התפתחות זו של הפסיקה החותרת למס אמת, שתי פנים לה. מחד, ניתן לראותה כהתפתחות לגיטימית וחיובית של הפרשנות התכליתית בהשפעתם של זכויות היסוד¹⁵⁴³. מאידך, ניתן לסבור שהתקדמות הפסיקה בשביל שנסלל בפסקי-הדין בעניין אינטרבילדינג¹⁵⁴⁴ ואלקה¹⁵⁴⁵ לעיל - גם אם במקרים אלו דובר על פסיקה לטובת הנישום - עלולה להפוך בידיו של בית המשפט לחרב פיפיות, אולם לא כך הדבר.

אין כל חוסר ודאות ביחס להוראות החוק שפסיקה מעין זו מחזקת. הפסיקה אף לא תביא לשחיקה במעמד החקיקה בעיני בית המשפט, או למתן יתר שיקול דעת בידו, ולפגיעה

בעיקרון הפרדת הרשויות¹⁵⁴⁶. בית המשפט מקיים את תכלית החוק מקום בו הוא סבור, כי קיימת דרך צודקת להטלת המס.

ודאות ההיגיון והתכליתיות תמיד יגברו על ודאות הפרשנות המילולית. יסודם בשכל ישר ובעקרונות דיני המס. הבריחה לפרשנות המילולית פירושה, חוסר רצון לנתח ולהבין את הרעיון שמאחורי החקיקה.

23.6 ודאות הדין בגישה התכליתית חזקה מהגישה המילולית

ראינו אפוא, כי כיום מקובל לפרש את דיני המס בישראל לפי גישת 'הפרשנות התכליתית'. תקופה ארוכה התעכבו בתי המשפט בישראל, אך לזמן מועט, בתחנה הראשונה של 'מסע הפרשנות', היא לשון החוק. הם פנו, כמעט מיד, אחרי עיכוב קטן, לתכלית החוק. בפרשנותם הם חיפשו את היגיון החוק. הם לא חיפשו אלא 'נקודה' מינימלית להיאחז בלשון החוק. בכך הסתמכו הם על דבריו של השופט ברק בעניין **קיבוץ חצור**¹⁵⁴⁷, באומרו:

"כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק."

מטרת הפרשנות התכליתית הינה, אפוא, להתחקות אחר העקרונות והכללים המונחים ביסוד דיני המס, ולהשלים על-פיהם את החללים שברשת המס, גם כשהדבר אינו נובע מהלשון המפורשת של החוק. ניתן להמשיך את הדבר לציור שחלקו נמחק. פרשן המצליח לזהות את התמונה על-פי חלקיה הקיימים, יכול בנקל להשלים את החלקים החסרים¹⁵⁴⁸.

גישת הפרשנות התכליתית מיושמת בדיני המס בישראל בצורה סבירה בהשוואה לגישות הפרשנות המיושמות במדינות אחרות כמו, למשל, בריטניה, בלגיה, קנדה, יפן וארצות-הברית. גישה זו טומנת בחובה את היתרון שבפרשנות צודקת, בניגוד לפרשנות מילולית, שהינה פרשנות מקרית הנעוצה בלשון מקרית של החוק. דהיינו: במקום פרשנות מילולית מקרית במערכת חוקית סבוכה - נפרש מערכת זו בעזרת פרשנות תכליתית, שתמזוג אל חוק המס כללים והוראות הגיוניות אשר הפרשן רואה אותן כמרקם מושלם. התכלית עוסקת בהשלמת חלקים של הציור המחוק ולא בהוספת פרטים, בניגוד למה שסוברים הדיוטות. פרשנות מילולית הינה מקרית הרבה יותר מאשר פרשנות תכליתית. מקריותה של מילה פלונית, שאיננה תואמת לתכלית החוק, רעתה עולה על כל הגיון תכליתי שמטרתו תואמת לחוק.

טעות היא לחשוב, כי מדובר במדרון חלקלק בו עלול הפרשן-השופט למצוא את עצמו. כך גם ניתן לראות ממשל המאפה ובית המאפה בו נקט השופט חשין **בדנ"א מ.ל. השקעות**¹⁵⁴⁹, באותו מקרה עתרו רשויות מיסוי מקרקעין בבקשה לדיון נוסף בעניין **מ.ל. השקעות**¹⁵⁵⁰,

אותו סקרנו לעיל¹⁵⁵¹. בית המשפט העליון דחה את בקשת רשויות המס, תוך שהוא מסיים במשל, מפיו של השופט חשין¹⁵⁵²:

"בית המחוקקים נמשל לבית-מאפה. בעל המאפיה הוא - והוא בלבד - יקבע מה ייאפה ואימתי ייאפה, ואולם משעה שיצא המאפה מן התנור, נסתיימה מלאכתו של האופה, ולא הוא שיקבע מה טעמו של המאפה. וכבר לימדנו חז"ל, כי אין הנחתום מעיד על עיסתו. הנמשל נדרש מאליו: בית-המשפט - ובית-המשפט בלבד - הוא שיקבע מה טעמו של המאפה, הוא שיקבע פירוש החוק מהו."

מלשונו של השופט חשין ברור, כי מדובר במאפה אשר כל הטועם ממנו חש בטעם זהה בהתאם להגיונו. טעמו של מאפה, בין אם ערב הוא לחיך ובין אם לאו, תלוי במרכיבי עיסתו. רשאי בית המשפט לסבור שטעמו רע, לפי מרכיביו. בבסיסו של המאפה מצויים רכיביו אשר הכניס בו הנחתום - בית המחוקקים, ולכן קשה לראות כיצד יסבור בית משפט כי מלח הוחלף בסוכר. מכאן שהתכליתיות ודאית יותר מהפרשנות המילולית.

ובחזרה למשל הציור, המסגרת נקבעה אפוא על-ידי המחוקק. הוא, כפרשן, אינו יכול לטוות את קורי פרשנותו התכליתית, אלא בתוך אותה מסגרת ולא מחוצה לה. כלל או עיקרון כלשהו ה"גולש" אל מעבר למסגרת התכליתיות, אין לו תחולה ואיננו "נכון"¹⁵⁵³.

הפרשן-היוצר מגדיר את הכללים והעקרונות, במיונם, במינונם ובהגדרת סדרי העדיפות ביניהם. תהליך חקיקה הוא תהליך מורכב המושפע משיקולים רבים ושונים. לעיתים, שיקולים אלה פועלים בכיוונים מנוגדים. פרשן הפועל על-פי כללים שלא מצאו ביטוי מפורש בלשון החוק, ינתחם היטב. ודאות זו תגדל עוד יותר אם נזכור כי הפרשן מתמודד, דרך כלל, עם סוגייה קונקרטיית, מוגדרת וצרה, כאשר לצורך פתרונה הוא שות לבו לתוצאות אשר מסקנותיו עשויות להוליד במקרים אחרים בעתיד¹⁵⁵⁴.

פרשנות יוצרת איננה אפוא דבר חקיקה חדש. היא פרשנות אד-הוק, פרי רוחו של המחוקק, הנעשית בדרך הראויה למעשי חקיקה עם תהליך של בדיקת שיקולים שונים מנקודת השקפה כוללת ותוך ראיית תמונת המס בשלמותה; לא מדובר בהסגת גבולה של הרשות המחוקקת, אשר רק בידיה הופקד כוח החקיקה, אלא בחיזוקה.

יישום הגישה התכליתית בצורה רדיקלית מוביל, בין השאר, לפגיעה בודאות - הן לאזרחים והן לרשויות המופקדות על יישום החוק¹⁵⁵⁵. במישור הבינלאומי, גישה כזו אף עשויה להביא לפגיעה בפעילות הרב-לאומית של ישראל, אשר לגביה אלמנט הודאות מהווה את אחד השיקולים המרכזיים.

כל העוסקים בתחום דיני המס - פקידי השומה והנישומים, מנהלי החשבונות ויועצי המס לסוגיהם - מתמודדים יום-יום ושעה-שעה בשאלות של פרשנות דיני המס. רק דבקות בפרשנות תכליתית המבוססת על עקרונות וכללים ומיישמת אותם, תבטיח סדר, היגיון, אחידות וודאות בתחום דיני המס, שערכים אלה הם נשמת אפר¹⁵⁵⁶. פרשנות מילולית - שהיא מקרית וחסרת הגיון פנימי - לא תבטיח זאת.

ואכן נראה כי בשנים האחרונות, כריאקציה לאופן היישום הרדיקלי של ה'פרשנות מילולית' בדיני המיסים בעבר, השופטים נותנים משקל כבד יותר ומכריע לתחנה הבלעדית ב'מסע הפרשנות', היא ה'פרשנות התכליתית'¹⁵⁵⁷.

בעקבות השינוי שנוצר עם חקיקת חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו¹⁵⁵⁸, ראוי שדיני המס יתפרשו באופן תכליתי יותר. יש לצמצם את 'פגיעתם' על-ידי שמירה על האיזון בין לשון החוק ובין תכליתו, תוך שימת דגש מחודש וחזק יותר על תכלית החוק.

נראה לנו, כי היישום הרדיקלי של גישת 'הפרשנות המילולית' בישראל עבר מהעולם ועשוי עוד להמשיך ולהתמתן בעתיד. לדעתנו, גישת בתי המשפט בישראל תהיה מאוזנת יותר ותיתן משקל כבד יותר לתכלית החוק. לשון אמורה לשקף את הביטוי המקורי של המחוקק¹⁵⁵⁹, אך לא לסייע בשמירה על ודאות הנישום. גישה זו לא מתחשבת בייחודם של דיני המס, ובהיותם מובנים, ככלל, על 'פגיעה' בזכות יסוד של האדם¹⁵⁶⁰. רק הפרשנות התכליתית מבטיחה ודאות ראויה ולא פרשנות מילולית מקרית, שאין בה כל ודאות אמיתית.

נדגיש, אנו מצדדים בפרשנות התכליתית ורואים בה בחירה רצויה ולא הכרח. עם זאת, הצורך להימנע מפגיעה בזכות הקניין, פגיעה הנוצרת מעמעום הודאות, יביא לריכוך השימוש בפרשנות זו. אנו סבורים, כי עיקר הריכוך ייעשה תוך מתן משקל מחודש לעקרון 'טובת הנישום'. מקרה בו ייפגע עקרון ודאות הנישום באופן קיצוני, יהווה הדבר פגיעה בקניינו. במצב דברים זה, ירוכך השימוש בפרשנות תכליתית. מנגד, פגיעה באוצר המדינה על-ידי מתן פרשנות תכליתית, לא תרוכך. המחוקק אשר דבר החקיקה "הפגום" הנו יציר כפיו, אינו זכאי לבוא בתלונה, בבחינת סוף מעשה במחשבה תחילה. במילים אחרות, יש מקום לחזקה, כי המחוקק יעדיף פגיעה בכיסו על-פני פגיעה בקניינו של נישום.

23.7 פרשנות דיני המס בראי הדין הכללי

אחת השאלות החשובות בפרשנות דיני המיסים היא, האם, בבואנו לפרש את דיני המס המשתמשים במושגים ובעקרונות מהדין הכללי, עלינו לאמץ את הפרשנות שניתנה להם בדין הכללי או שמא לסטות הימנה¹⁵⁶¹. בתי המשפט בישראל קיבלו את התפיסה השואפת להרמוניה בין הדין הכללי לדיני המס¹⁵⁶², לצד הצורך לסטות לעיתים מהפרשנות על-פי הדין הכללי, במקום שבו מטרתו של חוק המס אינה זהה או חופפת לזו של הדין הכללי.

היטיב לבטא את זאת פרופ' ברק במאמרו¹⁵⁶³:

"חזקה היא שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית, חוק מס אינו עומד בבדידותו. הוא משתלב עם חוקים אחרים המטילים מס דומה, ועם כלל חקיקת המס בישראל. יש לפרשו מתוך מגמה ליצור הרמוניה פנימית בתוך חקיקת המס. הרמוניה זו אינה מוגבלת אך להרמוניה "פנים-מיסית". על הפרשן לשאוף להרמוניה נורמטיבית כוללת. על-כן חזקה היא כי דיני המס משתלבים בדין הכללי. על הפרשן להניח כי חוק המס מניח את קיומו של

הדין הכללי - חוזים, נזיקין, קניין, שטרות - ומבקש הוא ליצור אינטגרציה בין הדין הכללי לדיני המס. על-כן יש לצאת מתוך ההנחה - הנחה הניתנת כמובן לסתירה - כי מושגי יסוד במשפט הפרטי (כגון מכירה, שליחות, שטר, ערבות) משמעותם בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי ... אך לעתים - ואלה הם המקרים הסבוכים - החזקות השונות מעמידות תכליות נוגדות. על הפרשן לפתור סתירה זו ... לדעתו, בפרשנותה של החקיקה הרגילה - להבדיל מחוקה וחוקי יסוד - יד התכלית הסובייקטיבית על העליונה, ובלבד שהתכלית הסובייקטיבית היא מוצקה ואמינה, ואינה אך ספקולציה. בכך בא לידי ביטוי עקרון הדמוקרטיה, המונח ביסוד הפרשנות. על-כן, אם המחוקק ביקש להשיג בבירור בחקיקת המס מטרות שאינן עולות בקנה אחד עם עקרונות היסוד של השיטה, יש לקבוע את המטרות הסובייקטיביות האלה כמונחות ביסוד החקיקה.¹⁵⁶⁴ (ההדגשה הוספה)

סטייה מן הדין הכללי נדרשת לעיתים על-מנת להוציא לפועל את כוונת המחוקק ושיקוליו הכלכליים בעת החלת החוק על עסקאות בעלות מהות כלכלית התואמת את חוק המס, אך בעלות חזות פורמלית שונה.

וכדברי המלומדים הדרי ואלטר¹⁵⁶⁵:

"כעקרון יתפרש כל חוק מס, על מושגי היסוד המופיעים בו והלקוחים מהדין הכללי, על-פי הדינים הכלליים, כדוגמת חוק המקרקעין, חוק החוזים, חוק השליחות או חוק הנאמנות. החריג לעקרון הוא סטייה ממושגי היסוד מקום שמטרת החוק או הסעיף המיוחד בו מדובר - מגמתו שונה, ופרשנות על-פי הדין הכללי תוביל לסיכול מטרתו הכלכלית של המחוקק. במצב זה ניתן לסטות ממושגי היסוד של הדין הכללי לשם פרשנות חוק מס מסוים. חשוב לציין כי אין בסטייה זו משום פרשנות קבילה בתחומי המשפט הכלליים, וזו תהיה פרשנות רלוונטית רק לחוק מס מסוים ולעיתים רק לסעיף הספציפי שבו דובר, וייתכן אף להגבילה לנסיבות הרלוונטיות בהן מדובר."

(ההדגשה הוספה)

דברים אלו ממחישים אפוא את קיומן של תכליות מיוחדות לדיני המיסים, שמצדיקות מידי פעם סטייה מהדין הכללי, תוך הסתמכות על מהותה הכלכלית של העסקה. שאיפה זו - להרמוניה נורמטיבית בפרשנות דיני המיסים, תוך סטייה, כאשר הדבר נדרש לפירושו הנכון של חוק המס - התקבעה לה בפסיקה¹⁵⁶⁶.

וכך תיארה זאת השופטת ברכה אופיר-תום בעניין סיוון יצחק¹⁵⁶⁷:

"בעניין זה נראה, עובר מוטו ברור לאורך הפסיקה שדנה בנושא זה; מוטו, המבטא את החתירה העקבית המשתקפת ממנה, להרמוניזציה פרשנית של מונחי היסוד המופיעים במעשה חקיקה אחד ובאחר ... המסר העולה מן הדברים הוא, כי החתירה "להרמוניה נורמטיבית כוללת", היא הכלל;

כשהיוצא מן הכלל הוא הסטייה הלגיטימית הבלתי נמנעת ממושגי הדין הכללי, "מקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס". (ההדגשה הוספה)

מכאן, שבבואו להכריע בדין, על השופט לשקול ולאזן בין שני שיקולים נוגדים: השאיפה להרמוניה נורמטיבית בפרשנות החוק מחד, והצורך להתאים את הפרשנות לתכליתם המיוחדת של דיני המס, מאידך.

23.8 פרשנות בהתאם לכללי החשבונאות

23.8.1 כללי

כללי החשבונאות נקבעים בישראל בעיקר על-ידי הוועדה המקצועית של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות. מוסד זה פועל בישראל במתכונת הדומה למקבילו האמריקאי, ה-FASB¹⁵⁶⁸. כפי שיפורט להלן, דיני המס בישראל מקבלים, ככלל, את כללי החשבונאות המקובלים, אך כשהכללים אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק - נפרדות הדרכים וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת.

23.8.2 תפקידם של כללי החשבונאות

תפקידם של כללי החשבונאות ידוע וברור. בראש ובראשונה, תפקידם הוא לשמש ככלי שרת בידי בעל העסק/הנישום, על-מנת שיידע מה מצבו הכלכלי של העסק. באופן זה, הם משקפים את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי של הנישום, ללא קשר לחובת המס.

אולם, לצד ניהול החשבונות הרגיל, מתבצעת חשבונאות לצורך מס. זו נועדה לסייע בקביעת ההכנסה החייבת במס, ובפרט לסייע בשאלות עיתוי אירוע המס והדיווח. דהיינו: בהכרעה בשאלה, אימתי נעשתה הכנסה או הוצאה מסוימת¹⁵⁶⁹, ובשאלה על-פי איזו שיטה יש לדווח על ההכנסה או ההוצאה: שיטת המזומנים או השיטה המסחרית, המכונה גם השיטה המצטברת¹⁵⁷⁰.

היטיבה לבטא זאת השופטת נתניהו בעניין קבוצת השומרים¹⁵⁷¹:

"כללי החשבונאות של ראית החשבון מטרתם פנימה - לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי, למען הנישום עצמו כדי שידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. חשבונאות לצורך מס מטרתה החוצה - כלפי שלטונות המס, על מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת."

23.8.3 ביטויים של כללי החשבונאות בדיני המס

נושאים רבים של חשבונאות מס הוסדרו על-ידי זיקה מלאה או חלקית לכללי חשבונאות מקובלים. כללים אלה שזורים בדיני המיסים באופנים שונים ומשמשים ככלי עזר פרשני ויישומי בדיני המס, כאשר שתי מערכות אלה ניצבות זו לצד זו.

עמד על כך השופט לזין בעניין **דפוס המרכז**¹⁵⁷²:

"להוציא מקרים מיוחדים, שאינם לענייננו, כגון גביית מס במקור משכירים, אין הפקודה קובעת קביעה מחייבת, מתי בפועל יש לשלם את המס. נושא זה מוסדר על פי נהלים, המעוגנים בכללי החשבונאות המקובלים, ולפי כללים שנקבעו, תוך פרוש החוק ובחינת יסודותיו, בפסיקה ענפה של בתי המשפט בישראל. קיים היזון חוזר בנושא זה בין כללי החשבונאות המקובלים, המתגבשים ומשתכללים מדי פעם על-ידי אלה שעיסוקם בכך, בעיקר לשכות רואי החשבון - כללים, המוכרים, דרך כלל, כמדריכים וכמנחים - לבין בתי המשפט, בבואם לפרש ולקבוע את הדין. ניצבות זו לצד זו שתי מערכות בדיקה ובחינה של הנושא: מערכת החשבונאות, דהיינו - שיטות הרישום, דרכי הדיווח, קביעת מועד התגבשות הרווח וקביעת מועד החיוב במס, ומערכת דיני המסים על פי הוראותיהם המפורשות או הכללים המתפרשים מתוכם..."

ואכן, בדרך כלל, משמשים כללי החשבונאות כמנחים לבית המשפט בבואו לפרש את החוק ולפסוק את הדין¹⁵⁷³. אולם לעיתים, החוק מפנה במפורש לדו"חות כספיים שנערכו בהתאם לכללי החשבונאות¹⁵⁷⁴ ולעיתים בית המשפט עושה בעצמו שימוש בכללים אלה על-מנת לחשוף את מהותה האמיתית של העסקה הניצבת בפניו.

יפים לעניין זה דבריו של השופט הגין בפסק-הדין בעניין **ברנשטיין**¹⁵⁷⁵, שנזכר לעיל. באותו מקרה דובר בעסקת שכר-מכר של מכוונות צילום, כאשר ניתנה אופציה לקניית המכוונות בסוף תקופת השכירות במחיר של 1 ₪. פקיד השומה טען, שמדובר בעסקת מכר בלבד וכי השכירות אינה אלא עסקה מלאכותית.

השופט הגין בחן את מהות העסקה ואת מעמדה בעיני דיני המס, תוך בחינת היחס שבין כללי החשבונאות לבין דיני המיסים, וקבע כהאי לישנא¹⁵⁷⁶:

"כאשר שומה על בית המשפט להתעלם מן הצורה ולחפש את התוכן האמיתי, הרי שהחוק וכללי החשבונאות יוצאים לאותה דרך ומחפשים אותה מטרה, וכמובן שבמקרה זה כללי החשבונאות מסייעים אכן להשגת התוצאה המשפטית הנכונה ... לפי כללי חשבונאות יש בכל מקרה של אשראי ספקים לעשות חלוקה בין קרן המחיר לבין הריבית על היתרה הבלתי מסולקת בין אם ננקבה ריבית ובין אם לא ננקבה ריבית. כללי חשבונאות מטרתם לתת ביטוי לעסקה האמיתית ומן הנכון כי דיני מס הכנסה ילכו בעקבותיהם

במידה שאינם נוגדים דין מדיני מס הכנסה. הכלל החשבונאי נקבע משום שאכן יש כאן חוב ומכר. הביטוי "כסף שלווה" איננו מוגדר בסעיף 17 ויש לתת לו את התוכן אשר ניתן על-ידי בעלי המקצוע העוסקים במתן ביטוי אמיתי לעסקות כאלה בדוחות הכספיים." (ההדגשה הוספה)

דוגמאות להיזקקות בתי המשפט לכללי חשבונאות מקובלים שזורות לכל אורך הפסיקה, בעיקר במקום בו עמדו בתי המשפט נבוכים נוכח היעדר הסדר בחוקי המס לבעיה חשבונאית טיפוסית. כך נקבע עיקרון הקבלת ההכנסה להוצאה כבסיס להכרה בהכנסה¹⁵⁷⁷.

23.8.4 היקף תחולת כללי החשבונאות בדיני המס בישראל

התמונה הברורה העולה מן הפסיקה והספרות בנושא זה הינה, באופן כללי, כי באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לעניין ההכנסה או ההוצאה, יש לאמץ את כללי החשבונאות המקובלים על רואי חשבון לגבי הנושא הנדון¹⁵⁷⁸. גישה פרשנית זו באה לידי ביטוי, למשל, בפסקי-הדין **תל רונן קבלנים**¹⁵⁷⁹, **קופת עליה**¹⁵⁸⁰, **דפוס מרכז**¹⁵⁸¹, **ברנשטיין**¹⁵⁸², **קבוצת השומרים**¹⁵⁸³, **טמבור**¹⁵⁸⁴ ובפסקי-דין נוספים שנדרשו לכך.

עמדה על כלל זה השופטת נתניהו בעניין **קבוצת השומרים**¹⁵⁸⁵:

"באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לעניין הכנסה או ההוצאה מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי חשבון."

ואולם, כאשר סוטים דיני המס מהכללים החשבונאיים המקובלים, יגברו הכללים שנקבעו בדיני המס על הכללים החשבונאיים.

וכלשונה של השופטת נתניהו בפסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים לעיל**¹⁵⁸⁶:

"ככלל אין פקודת מס הכנסה עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי חשבון סומכים את ידם עליהם... אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת." (ההדגשה הוספה)

ההלכה בנושא זה מסוכמת בספרם של רפאל ואפרתי כדלהלן¹⁵⁸⁷:

"בדרך כלל תואמת חשבונאות המס את כללי החשבונאות כפי שהם מיושמים ע"י רואי החשבון, אך לא תמיד הדבר כך, ולעתים קיימים הבדלים ניכרים בין שתי שיטות החשבונאות. אין ספק כי גם רואי החשבון נתקלים בבעיות דומות לאלה הצצות בתחום חשבונאות המס בשעה שהם עורכים את דר"חותיו הכספיים של העסק, במטרה שאלה ישקפו נכונה את פעילותו ואת מצבו הפיננסי, ואולם יש ותשובתם של רואי החשבון אינה עולה בקנה אחד

עם המדיניות הפיסקלית, שאותה מבקשים שלטונות המס ליישם. במקרים כאלה נקבעים כללי החשבונאות לצרכי מס בהתאם למטרות החוק הפיסקלי תוך סטייה מכללי החשבונאות המקובלים על רוח"ח. עם זאת יש לזכור כי לכללים הנקוטים על-ידי רואי החשבון, במטרה לשקף את ההכנסה, יש חשיבות רבה באותם מקרים שבהם לא נקבעו בפקודה הוראות מדויקות לגבי הדרך שבה על הכנסה מסוימת להירשם, או העיתוי שבו על הוצאה מסוימת להיות מובאת בחשבון לצורך קביעת ההכנסה החייבת."

גם נמדר בספרו¹⁵⁸⁸ עומד על חשיבות כללי החשבונאות המקובלים, אך מציין יחד עם זאת, כי לא תמיד יש ללכת בעקבות כללי חשבונאות אלה בקביעת עיתוי ההכנסה או ההוצאה, וזאת נוכח המטרות השונות של תורת החשבונאות ודיני המס, באשר תורת החשבונאות נועדה לתת תמונה על מצבו הכלכלי של העסק, בעוד שתורת המס שמה את הדגש על עיקרון המימוש, על עיקרון התגבשות הזכות ועל הצורך באירוע מס.

ואומנם, להתאמה שבין כללי חשבונאות המס לכללי חשבונאות מקובלים יש יוצאים מהכלל. מערכת הדיווח לצרכי מס שונה באופן משמעותי ממערכת הדר"ח הפיננסי¹⁵⁸⁹. לכן, הדיווח לצרכי מס אינו תואם תמיד את עקרונות החשבונאות המקובלים אצל רואי חשבון¹⁵⁹⁰.

מערכת כללי המס שונה מהחשבונאות המקובלת אצל רואי החשבון, בייחוד כאשר קיים חשש פן משלמי-המס ינצלו עקרונות חשבונאיים לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס, או לשם דחיית תשלום המס¹⁵⁹¹.

23.8.5 שיטת הדיווח - בסיס מסחרי-מצטבר או מזומן

הכלל הבסיסי הנוהג בישראל הוא, ששיטת הדיווח החלה על הנישום נקבעת על-פי מבחן 'אופי העסק' ומורכבותו¹⁵⁹². ככלל, רק עסקים בהם יש מלאי עסקי בלתי זניח לתהליך יצירת ההכנסה, וחברות, שותפויות ונישומים אחרים שהיקף עסקאותיהם ניכר ואופי פעילותם מורכב, חייבים בדיווח על-בסיס מסחרי-מצטבר. כל יתר הנישומים - דרך כלל, בעלי מקצועות חופשיים, כגון: רופא, עורך-דין, רואה-חשבון, פסיכולוג, אדריכל, או נותני 'שירותים מקצועיים' אחרים, כדוגמת מתווך, חוקר פרטי, גנן, בעל מוסך וכיוצא באלו נישומים שהמלאי העסקי המוחזק על-ידם, אם מוחזק בכלל, טפל לעיקר פעילותם - רק אלו רשאים על-פי-רוב לדווח על הכנסותיהם לרשויות המס על-בסיס מזומן¹⁵⁹³. בעניין מ.ב.א. סוכנויות¹⁵⁹⁴ אף קבע השופט ויתקון, שמקום שחייבים לדווח בשיטה המסחרית-מצטברת, על הנציב לקבוע זאת במפורש.

ניסיונותיהם של רשויות המס בישראל לקבוע, כי כל מי שחייב לנהל פנקסים בשיטה הדו-צדדית¹⁵⁹⁵, המכונה גם כ'שיטת ניהול פנקסים מסחרית' או כ'שיטת החשבונאות הכפולה', חייב מניה וביה גם בדיווח על-בסיס-מצטבר, נדחתה באופן חד-משמעי על-ידי בית

המשפט העליון בעניין **קבוצת השומרים**¹⁵⁹⁶. שם נדון עניינה של חברה העוסקת במתן שירותי שמירה ללקוחות גדולים. החברה היתה חייבת בניהול חשבונות על-פי סעיף 2(א) לתוספת יא (ניהול חשבונות על-ידי נותני שירותים ואחרים) להוראות ניהול פנקסים¹⁵⁹⁷. סעיף זה מחייב רישום על-פי שיטת החשבונאות הכפולה. החברה ניהלה את חשבונותיה על-פי השיטה הכפולה אך דיווחה לצרכי מס על-פי שיטת המזומנים. החברה טענה, כי על-אף שרישומיה התנהלו בשיטה הכפולה, זכותה לדווח בשיטת המזומנים.

בית המשפט העליון פסק, כי שיטת הרישום תיקבע על-פי מבחן גובה המחזור, בעוד שיטת הדיווח החשבונאית תיקבע על-פי מבחן 'אופי העסק', כאשר נקודת המוצא היא, שדיווח בשיטת המזומנים בעסק שיש בו מלאי לא ישקף ברגיל את הונו האמיתי של העסק. בהתאם לכך, ולאור אופי עסקה של החברה - שהוא פשוט בהרכבו ונעדר מלאי עסקי - קיבל בית המשפט את טענתה וקבע, כי היא רשאית לדווח בשיטת המזומנים, וזאת - לא כהקלה אלא כזכות.

בכך אימץ, למעשה, בית המשפט העליון את עמדת השופט ויתקון בעניין **מ.ב.א. סוכנויות**¹⁵⁹⁸, ודחה את הלכת **מורצקי-רוזן**¹⁵⁹⁹. שם קבע השופט בכור, כי השימוש בשיטת הדיווח על-בסיס מזומנים הוא הקלה ששלטונות המס מעניקים, וכי חברה המדווחת בשיטת המזומנים עוברת עבירה על החוק¹⁶⁰⁰. הלכה זו, קבע בית המשפט העליון בעניין **קבוצת השומרים**, מהווה כיום הלכה שאין פוסקים לפיה¹⁶⁰¹.

תוך כדי ההנמקה של פסק-הדין נאמרו מספר דברים חשובים לענייננו¹⁶⁰²:

- (א) שיטת המזומנים פשוטה יותר מאשר השיטה המצטברת, והיא יפה לנישום שעסקאותיו פשוטות. מנגד, השיטה המצטברת מורכבת יותר והיא יפה לעסקים מסובכים. היא קולעת יותר לשאלת העיתוי של חיוב המס בעסקה שלא הסתיימה תוך שנת המס¹⁶⁰³.
- (ב) באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר שיטת הרישום או העיתוי הקובע לעניין הכנסה או הוצאה, מוסדר הנושא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי החשבון¹⁶⁰⁴.
- (ג) מהי השיטה המתאימה לעסק מסוים? זו שאלה מקצועית בשטח ראיית חשבון¹⁶⁰⁵. כשאלת עובדה, יש להוכיח בראיות מתאימות - קרי, בעדות מומחים¹⁶⁰⁶, כאשר בעניין זה חובת הראיה היא על פקיד השומה¹⁶⁰⁷. בעניין **קבוצת השומרים** הובאו אכן ראיות של מומחים, ששיטת המזומנים מתאימה לעסק של המערער¹⁶⁰⁸. זאת, מאחר שמדובר בעסק פשוט בהרכבו, הכנסותיו הן ממתן שירות ללקוחות מוסדיים גדולים, ההוצאות ברובן שכר עבודה וחשוב מכל, אין לעסק כל מלאי. שיקול אחרון זה הוא אחד השיקולים החשובים להנהגת השיטה המצטברת, שכן כדי להגיע לתוצאה אמיתית לגבי רווחיו של עסק, יש לקחת בחשבון את ההפרש בין המלאי העסקי בתחילת השנה למלאי העסקי בסופה. ללא השוואה כזו, יכולה

להתקבל תמונה מעוותת. חשבון הכנסה והוצאה בלבד, כשהנישום משקיע הכנסות רבות ברכישת מלאי, לא ישקף את הונו האמיתי של העסק¹⁶⁰⁹. עם זאת, במקרים בהם המלאי הוא שולי או שהעסק הוא כזה שהנישום אינו מפיק מהמלאי רווח, עדיין תיחשב שיטת המזומנים כמתאימה לעסק¹⁶¹⁰.

(ד) אין כיום הסכמה בין המומחים, אם אכן השיטה המצטברת תואמת יותר את מטרות המיסוי ומשקפת נכון יותר את המצב העסקי והכלכלי של הנישום. בעיקר רבים הספקות בעניין זה כאשר מדובר בתקופה של אינפלציה גבוהה.

(ה) גם אם נקודת מוצא תהא, שהשיטה המצטברת היא אידיאלית, אין בכך עילה לחייב את הנישומה לנהוג לפיה. חובתה היא אך ורק לנהוג על-פי הדין¹⁶¹¹.

(ו) שיטת המזומנים אינה נפסלת רק בשל כך שהיא מקדימה את עיתוי ההוצאה לעיתוי ההכנסה ('Shifting').

23.8.6 פסק-הדין בעניין דמבו

מבחן מורכבות העסק אומץ מאוחר יותר גם בפסק-הדין בעניין דמבו¹⁶¹². באותו מקרה היתה הנישומה חברה החייבת בניהול פנקסים לפי השיטה הכפולה. היא החזיקה בידיה מלאי המהווה חלק מכריע מהרכוש השוטף, אך דיווחה על הכנסותיה בשיטת המזומנים. השאלה שהיתה במחלוקת בין הצדדים, אשר התעוררה לפני שניתנה הלכת **קבוצת השומרים**, היתה דומה: מהי שיטת הדיווח המתאימה לעסק מהסוג הנ"ל - שיטת הצבירה או שיטת המזומנים. לאחר הלכת **קבוצת השומרים** ביקש פקיד השומה לתקן את נימוקי השומה ואילו המערערת התנגדה לכך. השופט ד"ר ביין (כתוארו אז) אומנם אפשר לפקיד השומה לתקן את נימוקיו, אך קיבל את הערעור ולגוף העניין קבע, כי הנישומה רשאית לדווח על-בסיס מזומן. בנתחו את פסק-הדין העיר השופט ביין, כי קיים קושי להבחין בין הרציו לאוביטר של הלכת **קבוצת השומרים**.

ובלשונו¹⁶¹³:

"אם נתייחס לפסק הדין השומרים כיחידה אורגנית, נמצא שלא קל לקבוע בביטחון מוחלט מהו - Ratio Decidendi של הפסק ומהו רק בגדר Obiter-Dictum. פרשנות צרה של פסק הדין תביאנו למסקנה שכל מה שנפסק שם הוא שאין מקור ישיר בדין המחייב דיווח בשיטה המצטברת וכי עצם העובדה ששימוש בשיטת הדיווח על בסיס מזומנים גוררת אפשרות לתופעה של Shifting - אינה פוסלת אותה ואין לקבל את התזה שחייב בדין לנהל ספרים בשיטת החשבונאות הכפולה אין פירושו בהכרח גם חיוב בדיווח בשיטה המצטברת וכל מה שנאמר מעבר לכך, לא היה הבסיס לתוצאה. תמיכה בפרשנות זו ניתן למצוא בכך שהחלטת השופט קמא נסמכה רק על ההנחה בדבר הזהות בין שיטת הניהול, דהיינו שיטת הרישום הכפולה ושיטת הדיווח

המצטברת. אך ניתן גם לפרש את פסק הדין כמניח יסוד להלכה רחבה יותר הכוללת לא רק את האמור בחלופה הראשונה, אלא כקובע באופן פוזיטיבי חיוב לדווח בשיטה המצטברת מקום שלפי **עדות מומחים** בשטח החשבונאות, שיטה זו מתאימה לאופי העסק. מבין השיטין של טיעוני המשיב, נראה שהוא מפרש את פסק הדין ככולל הלכה עוד יותר רחבה שלפיה פרט לשתי החלופות דלעיל, יכול בית המשפט **לקבוע בעצמו** על פי הקריטריונים שהוזכרו בפסק הדין, כגון מורכבות העסק ובעיקר קיומו של מלאי משמעותי המשמש לעשיית ריווח, שיש לדווח בשיטה המצטברת. כאן המקום לציין שפסק הדין הנזכר אמנם קובע שעניין המלאי הוא **אחד** הקריטריונים החשובים להנהגת השיטה המצטברת (שם, ע' 416), אך לא נאמר כי זהו הקריטריון היחיד שעל פי בלבד ייפול דבר. לדעת, קשה להניח שפסק הדין התכוון שבית המשפט בעצמו ללא עזרת מומחים יוכל בעצמו לערוך את השקול בין הקריטריונים השונים ולקבוע את השיטה המתאימה לעסק מסוים. במידה והפרשנות הצרה של פסק הדין היא הנכונה, הרי עמדת המשיב אינה יכולה לעמוד כלל ועיקר ודין הערעור להתקבל. הוא הדין, אם נקבל את החלופה השנייה. במקרה הנדון לא הובאו כל מומחים בשטח החשבונאות שיעידו על השיטה המתאימה לעסקה של המערערת והדבר פועל לרעת המשיב שעליו נטל השכנוע בנקודה זו.” (ההדגשות במקור)

השופט ביין מציג אפוא מספר חלופות פרשניות להלכת **קבוצת השומרים**. לפי פרשנות צרה - אין כל מקור חוקי המחייב דיווח בשיטת הצבירה; לפי פרשנות רחבה יותר - החיוב בדיווח לפי השיטה המצטברת יחול במקום שלפי **עדות מומחים** שיטת החשבונאות מחייבת דיווח שכזה, ונטל הראיה הוא על פקיד השומה. ואולם, לפי פירוש פקיד השומה, יש לכאורה להרחיב את הלכת **קבוצת השומרים** אף מעבר לכך, ופרט לשתי החלופות הנ"ל יש להחיל את שיטת הצבירה בכל מקום שבית המשפט ימצא כי העסק הוא מורכב או שקיים מלאי משמעותי המשמש בעסק לעשיית רווח.

השופט ד"ר ביין קבע, כי לפי שתי החלופות הפרשניות הראשונות יש לדחות את עמדת פקיד השומה, שכן לפי הפירוש הצר - אין כל חשיבות לקיומו של המלאי בעסק, ולפי הפירוש הרחב - לא הובאו מומחים מטעם פקיד השומה להעיד בפני בית המשפט על כללי החשבונאות המקובלים ביחס למקרה זה. כך או כך, קבע השופט ביין, גם אם נאמן את פירושו הרחב של פקיד השומה, לא הוכחה מורכבות העסק או קיומו של מלאי עסקי ניכר המשפיע על הרווח. לפיכך, פסק בית המשפט, כי גם לפי פרשנותו המרחיבה של פקיד השומה, אין בסיס עובדתי מספיק לקביעה, שהעסק חייב בדיווח לפי השיטה המצטברת. בהתאם לכך, התקבלה טענת החברה כי היא רשאית לדווח על-בסיס מזומן¹⁶¹⁴.

לאחרונה פרסמה נציבות מס הכנסה חוזר בנושא בסיס הדיווח¹⁶¹⁵. בחוזר זה מנתחת הנציבות את החלטות בית המשפט בעניין **קבוצת השומרים**¹⁶¹⁶ ובעניין **דמבר**¹⁶¹⁷. לאור החלטות אלו, קובעת הנציבות, כי במידה שעל-פי כללי חשבונאות מקובלים יש לערוך דו"ח כספי חשבונאי על-בסיס מצטבר, לא ניתן לשנות את בסיס הדיווח בדו"ח ההתאמה לצרכי מס לבסיס מזומן. דו"ח ההתאמה נועד ליישם את ההוראות המיוחדות של דיני המס

ומטרתו איננה לאפשר חריגה מכללים חשבונאיים מקובלים (לרבות שיטת הדיווח). חריג לכך הוא מקרה בו קיימת הוראה מפורשת בדיני המס¹⁶¹⁸. קביעות אלו של הנציבות מתבססות על העובדה, כי אין הוראה מפורשת בפקודה הדורשת דיווח לצרכי מס על-בסיס מזומן. למעשה, גם בפסק-הדין בעניין **קבוצת השומרים**¹⁶¹⁹ לא קבע בית המשפט מסמרות לעניין שיטת הדיווח החשבונאית הנכונה, אלא השאיר זאת לכללי החשבונאות המקובלים¹⁶²⁰. מאחר שאין עמדה חד-משמעית הן בחקיקה והן בפסיקה, יש מי שטוען כי עמדת הנציבות, בחזור הנדון, אינה מייצגת את הדין ואת פסיקת בית המשפט¹⁶²¹.

23.8.7 החריגים לשיטת הדיווח

לעיתים קיימים הפרשים ניכרים בין כללי החשבונאות לבין כללי הדיווח לצורך מס, זאת כאשר כללי החשבונאות אינם עולים בקנה אחד עם המדיניות הפיסקלית, שאותה מבקשים המחוקק ושלטונות המס ליישם¹⁶²². הסטייה מכללי החשבונאות יכול שתהיה מכוח חקיקה מפורשת בדיני המס או מכוח פסיקה.

כך הדבר, לדוגמה, ביחס לסעיפי הפקודה הבאים:

- (א) סעיף 8 לפקודה הקובע חובת דיווח על-בסיס מזומן, ללא התחשבות בהכנסות מראש, כאשר מדובר בהכנסה מסעיף 2(6) לפקודה.
 - (ב) סעיף 8 לפקודה הקובע חובת דיווח על-בסיס הצטברות בגין הפרשי שער ללא חשיבות לשמירה על עיקרון המימוש.
 - (ג) סעיף 18(ב) לפקודה הקובע מנגנון לקביעת מועד להתרת הוצאות ריבית, הוצאות הנהלה וכלליות אצל נישומים העוסקים בעבודות בנייה.
- כאמור לעיל, במקרה של אי התאמה, הוראות דיני המיסים יגברו על כללי הרישום החשבונאי. אולם, במקום שבו החוק או הפסיקה אינם מתווים דרך רישום שונה ומיוחדת, יחולו כללי החשבונאות המקובלים גם בכל הנוגע לשומת הכנסת הנישום. כך עולה, למשל, גם מפסק-הדין בעניין **תעשיות רכב**¹⁶²³.
- מכל מקום, אף כאשר מתעוררת מחלוקת פרשנית ביחס לנוסח החוק, מן הראוי לבחון את קביעות כללי החשבונאות בעניין, כאשר במצב הדברים הרגיל הנטיה הינה לאמץ את שקובעים כללי החשבונאות אף ביחס לדיני המס.

23.8.8 עיתוי הכנסות והוצאות

באשר לשאלת עיתוי אירוע המס של הכנסות ועיתוי הניכוי של הוצאות מוכרות - גם כאן יחול הדין שפורט לעיל, דהיינו: עקרונית, באין הוראות מחייבות בפקודה בדבר העיתוי הקובע, התשובה תימצא בכללי החשבונאות המקובלים על רואי-חשבון. אולם אם סוטה

הפקודה לעניין מסוים, לא יחולו כללי החשבונאות על אותו עניין. לדוגמה, סעיף 18(א) לפקודה קובע מפורשות, כי הוצאות מסוימות הקשורות ביחסי עובד-מעביד ידווחו על-פי שיטת המזומנים. כלומר, ניכויין של הוצאות אלה יותר רק בשנת המס שבה שולמו בפועל לזכאי או לקופת גמל. בכך, הוראת סעיף 18(א) לפקודה סוטה מעקרונות חשבונאיים מקובלים¹⁶²⁴, וזאת, ככל הנראה, במטרה להשיג יעדים פיסקליים וחברתיים מסוימים¹⁶²⁵. לכן, הוראה זו תגבור על כללי החשבונאות באופן זה, שיחול בסיס מזומן ולא מסחרי-מצטבר, כנהוג על-פי כללי החשבונאות.

23.8.9 עניין טמבור והסטייה מעקרון ההקבלה

ואולם, לעיתים, גם בהיעדר הוראה מפורשת בפקודה בדבר העיתוי של ניכוי הוצאות מוכרות, לא יחולו כללי החשבונאות. זאת, במיוחד במקום שבו קיימת מחלוקת מקצועית בקהיליה החשבונאית. כך, נפסק לדוגמה בעניין **טמבור**¹⁶²⁶. המחלוקת במקרה זה נסבה על תביעת המערערת להתיר לה בניכוי הפרשי שער שנצברו בשנת המס 1982 על אשראי ספקים לטווח קצר, שקיבלה מספקים בחו"ל בקשר לרכישת מלאי שטרם נמכר עד תום שנת המס האמורה. לא היתה מחלוקת על כך, שהפרשי השער ניתנים לניכוי כהוצאה בעניין זה, אלא מה שנתון בוויכוח הוא העיתוי של הניכוי האמור. פקיד השומה התיר את אותו חלק מההפרשים שנצבר והמתייחס לחלק המלאי שנמכר בשנת המס הנדונה, אך סירב להתיר בשנה הנדונה את ניכוי החלק מהפרשי השער המתייחס למלאי שלא נמכר והמהווה חלק ממלאי הסגירה, אלא רק כאשר יימכרו בשנים הבאות. לעומת זאת, המערערת טענה שאין כל חשיבות לשאלה, איזה חלק מן המלאי נמכר או נצרך בשנת המס נשוא הדיון, שכן אין מדובר בעסקה אחת (רכישת חומרים שהאשראי צמוד לה), אלא בשתי עסקאות נפרדות (עסקת רכישת החומרים ועסקת המימון).

הפקודה לא התייחסה במפורש לשאלה זו, לפיכך ביקש פקיד השומה להסתמך על 'עיקרון ההקבלה' (*Matching*) המוכר בכללי החשבונאות, על-פיו לא ניתן לקבוע את ההכנסה הנקייה, אלא תוך הקבלה או עימות עם ההוצאות שבוצעו באותה תקופה לשם יצירת ההכנסה. בהתאם לעיקרון זה נטען, כי כשם שאין מנכים את הקרן של הקניות לגבי אותו מלאי שלא נמכר באותה שנת מס, כך צריך להיות הדין לגבי הפרשי שער על הסכום ששימש למימון אותה הקרן. ראיות נוספות לכך מצא פקיד השומה בגילוי דעת מס' 14 של לשכת רואי החשבון בדבר הטיפול החשבונאי בהפרשי שער ובהפרשי מדד וכן בהצעה לגילוי דעת שפורסמה על-ידי המועצה המקצועית של לשכת רואי החשבון אשר נועדה להחליף את גילוי הדעת האמור. שם נקבע, כי כל הוצאות המימון (בין אם מדובר בהפרשי שער או מדד) ששימשו בפועל לרכישת מלאי, ייזקפו לעלות המלאי ויתרו כהוצאה שוטפת רק במכירת המלאי.

ואולם, בית המשפט דחה טענה זו ולא החיל את גילויי הדעת האמורים על המקרה הנדון. הטעם לכך נבע ממספר סיבות, ונזכיר רק את הרלוונטיות לענייננו. ראשית, נקבע כי כדי שניתן יהיה להחיל גילוי דעת חשבונאי בבואנו לפרש חוק, גילוי הדעת צריך להיות ברור וחד-משמעי, בדומה לחוק. אך מכיוון שבעניין זה, בעיני החשבונאים עצמם נעדרת מגילוי

הדעת האמור תכונה זו, סירב בית המשפט להחילו. שנית, השיטה הגלומה בגילוי הדעת האמור ספגה ביקורות רבות והיתה שנויה במחלוקת אצל אנשי מקצוע מתחום החשבונאות. שלישית, בתיקון 22 לפקודה הושוו הפרשי שער לריבית, כאשר אין בסיס, לא בנוסח החוק ולא בהיסטוריה החקיקתית, לאבחנות שעושה גילוי הדעת הנזכר בין אשראי ספקים לאשראי אחר, בין אשראי לטווח קצר או לטווח ארוך, בין הפרשי שער, מדד וריבית.

וכך סיכם השופט דר' ביין (כתוארו אז) את עמדתו בסוגייה זו¹⁶²⁷:

"בסיכום, יש לאמר כי כעקרון גילוי דעת מס' 14 מחייב את החשבונאים וניתן לראותו כמבטא (על אף סטיות פה ושם) את הנוהג החשבונאי המקובל. יחד עם זאת, מאחר וממילא אין בתי המשפט חייבים לאמץ נוהג חשבונאי, הרי בין יתר השיקולים שניתן להביא בחשבון יכול ביהמ"ש להתחשב הן בשינויים הכלכליים שחלו מאז הוצאות גילוי הדעת ועד לשנת המס נשוא הדיון והן בביקורת עניינית שנמתחה על גילוי דעת זה "מבית" קרי מצד מלומדים בחשבונאות ואין זה משנה אם הביקורת קוראת לביטול הסייג שבסעיף 2.3.2.1 לגילוי הדעת או להיפך להחיל העקרון הגלום בו, בכל מקרה שמדובר בהוצאות לשמירת הערך הריאלי של הקרן, להבדיל מדמי שימוש בכסף, והקובעת, שכל הוצאות מימון ששימשו בפועל לרכישת נכס יזקפו לעלות או הנוקטת בדרכי ביניים אחרות, השונות מזו של גילוי הדעת מס' 14. לו היה נוסח החוק מתנגש עם עמדה של החשבונאים שעליה אין עוררין, יתכן ולפי הפרשנות "הליברלית" והלא-דוקנית של חוקי מס, הנוהגת כיום - הייתי נוטה לאמץ את עמדת החשבונאים, למרות שאבחנותיהם אינן מוצאות להן ביטוי בלשון הכתוב בחוק. אך אין טעם לפרשנות כזו, כאשר אינני בטוח כלל שהיא תביא לתוצאה אופטימלית מבחינת השקפת תורת החשבונאות עצמה."

לפיכך, הערעור התקבל והפרשי השער שנצטברו בשנת המס נשוא הדיון הוכרו כהוצאה במלואם, וזאת מבלי להתייחס לשאלה, איזה חלק מן המלאי נמכר בשנת המס הנדונה.

23.8.10 הערכת מלאי עסקי

שונים הם פני הדברים כאשר אין הפקודה מתייחסת לשאלה הנדונה, בעוד שכללי החשבונאות עונים על כך באופן חד-משמעי וברור ואינם שנויים במחלוקת. במצב כזה, יש כאמור לנהוג בהתאם לכללי החשבונאות. דוגמה לכך ניתן למצוא עוד בפסק-הדין בעניין פז¹⁶²⁸, שבו נדון עניינה של נישומה, שלפי דרישת פקיד השומה, שינתה את שיטת הערכת המלאי לפיה היא נוהגת. פקיד השומה ביקש ליישם את שיטת ההערכה החדשה לגבי מלאי הסגירה (של אותה שנה) בלבד, תוך חישוב מלאי הפתיחה של אותה שנה לפי השיטה הישנה.

בית המשפט העליון דחה את ערעור פקיד השומה, תוך הסתמכות על כללי החשבונאות המקובלים¹⁶²⁹:

"כלל הוא שרווחיו של נישום, המנהל מפעל תעשייתי, [נראה כי כוונת השופט למי שמנהל חשבונותיו בשיטה המסחרית המצטברת - הח"מ] נקבעים על בסיס חשבון רווח והפסד שבו נרשמות מצד אחד הכנסותיו ברוטו בשנת המס הנדונה ומהצד השני ההוצאות העסקיות שהוצאו על ידו בקשר ליצירת ההכנסה, ומתוך השוואת הסכומים מתקבל הרווח או ההפסד של שנת החשבון. **עריכת החשבון נעשית לפי כללי חשבונאות מקובלים** ... בכדי שהנישום יידע באיזה סכום לרשום את שווי המלאי עליו להעריך אותו לפי **אחת השיטות המקובלות, התואמות את החוק**". (ההדגשות הוספו)

כידוע, על-פי כללי חשבונאות המקובלים כיום, מתחייבת הצגת המלאי לפי הכלל של 'עלות או שוק, כנמוך שביניהם', תוך זקיפת ההפרש לחשבון הרווח וההפסד. כלל זה יסודו בשניים: האחד - התפיסה שרכוש שוטף לא יוצג מעל לסכום שמימושו צפוי; האחר - התפיסה שאין לזכות את הנישום ברווח שטרם מומש, אך יש לעשות הפרשה נאותה להפסד, אף אם הנכס טרם מומש.

ואומנם, כלל החשבונאות הנ"ל של 'עלות או שוק, כנמוך שביניהם' נקלט באופן מלא בדיני המס, וזאת אף ביחס לירידת ערך של מקרקעין. כך, בעניין **פינסקר**¹⁶³⁰ נדון מקרה בו ביקשה המערערת להתיר לה ניכוי ירידת שווי קרקע כנגד הכנסות חייבות במס הכנסה. אומנם בית המשפט לא התיר ניכוי ירידת השווי של המלאי, אולם הוא נהג כך לא משום שאלו אינן מותרות בניכוי, אלא מהסיבה שהקרקע סווגה כרכוש קבוע ולא כמלאי עסקי. השופט לובנברג הכיר שם בעיקרון לפיו יש להעריך רכוש לפי עלות ומחיר השוק, כנמוך.

וכדבריו:

"אין ספק כי בשנת מס מסוימת רשאי בעל של נכסים או של מלאי להעריך את רכושו לפי הנמוך בין העלות ומחיר השוק..."

עמדה דומה הובעה בעניין **צוקרמן**¹⁶³¹. שם נדונה שאלת קביעת שווי מלאי תכשיטים ואימון כללי חשבונאות מקובלים אל דיני המס.

וכה קבע לעניין זה השופט הגין¹⁶³²:

"כלל הוא, כי שווי המלאי צריך לקבוע לפי מחיר הקרן או שווי השוק, הנמוך שביניהם. זהו כלל הלקוח מתורת החשבונאות ואשר נקוטה גם לעניין חישוב הרווח לצרכי מס הכנסה, על-פי העיקרון כי רווח לצרכי מס הכנסה יש לחשב על-פי כללי חשבונאות, במידה שאלה תואמים את ההוראות של דיני מס הכנסה."

לאחרונה גם בעניין **באראקה**¹⁶³³ שב וקבע ס. הנשיא דר' ביין, כי "המלאי העסקי ... מוערך לפי מחיר 'עלות או שוק כנמוך ביניהם'¹⁶³⁴. באותו עניין נפסק, כי דירת נופש שהושכרה במשך מספר שנים ומגרש ריק מהווים בידי המערערת מלאי עסקי "על כל תוצאות המס הנובעת מקביעה זו"¹⁶³⁵. אומנם, בית המשפט לא התייחס במפורש לשאלת התרת ירידת

הערך כהוצאה שוטפת, אולם מילים אלה, והחזרה על העיקרון החשבונאי שהמלאי העסקי מוערך לפי "עלות או שוק, כנמוך שביניהם", מלמדות במשמע, שהדברים יפים גם לעניין ירידת הערך של המקרקעין¹⁶³⁶.

23.8.11 הרישום במאזן וסיווג הנכס כרכוש קבוע או כמלאי עסקי

מאז ומתמיד רווחה הגישה, כי הרישום שנעשה על-ידי הנישום עצמו בספרי החשבון, במאזן או בתשקיף אינו סוף פסוק לעניין סיווג הנכס או קביעת ההכנסות או ההוצאות. אומנם יש לרישום ערך ראייתי רב¹⁶³⁷, אך ניתן עדיין לבחור ולברר, מה היא המציאות לאמיתה על-ידי הבאת ראיות הסותרות את הרישום והמבססות את מהות הנכס כנכס שנרכש במטרה לשמש כמלאי עסקי או כרכוש קבוע. כך נקבע עוד בעניין **הגואל**¹⁶³⁸. שם נישומה אגודה חקלאית על רווח מתוצרת חקלאית. האגודה טענה, שאומנם הקרקעות רשומות על שמה (מסיבות שאינן תלויות בה), ובעבר הרווח מהתוצרת החקלאית אף הוא נרשם על שמה במאזנים, למרות שלמעשה התוצרת היא של החברים ולכן ניתן להתעלם מהרישום המאזני. השופט ויתקון אומנם דחה את הטענה ואת הערעור, אך לא בשל הרישום, כי אם בשל העובדות בפועל.

וכך נאמר שם מפי השופט ויתקון¹⁶³⁹:

"אמנם, שעה שיש ספק, כיצד לפרש - מבחינת מס הכנסה - פעולתו של צד, מעמדו או מהות היחסים שבינו לבין צד אחר, יש ערך רק להתנהגות הצד או הצדדים, למסמכים ולמשא ומתן שלהם בכתב ובעל פה, ולרישומים שרשמו בספרי החשבון שלהם. התנהגות, מסמכים ורישומים כאלה עלולים לשמש חומר ראייתי חשוב להבהרת המצב לאמיתו. יתר על כן, מקום שניתן לבצע עיסקה בכמה דרכים, ונמצא שהדרך שבחר בה הצד מחייבת אותו במס, אין הוא יכול לדרוש שיראוהו לצורך זה כאילו בחר בדרך אחרת, נוחה יותר מבחינת המס. במובן זה יש כאן משום "השתק טענות". אך אינני סבור שנבצר מן הצד להראות, אם הוא יכול, שהעיסקה ניתנת לפירוש אחד בלבד ושהרישומים החשבונאיים שלו אינם משקפים דברים כהווייתם, ושבדעתו הוא להעמידם על מכונם." (ההדגשה הוספה)

וכה הוא מוסיף¹⁶⁴⁰:

"לא הייתי רואה פגם בשינוי השיטה, אילו הייתי סבור שהשיטה החדשה הולמת את המציאות." (ההדגשה הוספה)

מכאן, שכאשר הרישום המאזני של הנכס אינו משקף את המציאות כהווייתה, אין בו כדי למנוע מן הנישום לבקש לסווגו באופן שונה. רק במקום שבו הרישום המאזני אכן משקף

את המציאות, אין הנישום "יכול לדרוש שיראוהו לצורך זה כאילו בחר בדרך אחרת, נוחה יותר מבחינת המס", כדברי השופט ויתקון בעניין **הגואל**¹⁶⁴¹.

על הלכה זו שבו וחזרו בתי המשפט בפסקי-דין רבים¹⁶⁴². כדוגמה לכך ניתן להזכיר את פסק-הדין בעניין **פלזנשטיין**¹⁶⁴³. באותן נסיבות קבע בית המשפט, כי המדובר במלאי קרקעות על-אף טענות פקיד השומה שבמשך 5 שנים לא בוצעו כל ניסיונות מכירה. השופט (כתוארו אז) דר' ביין קבע, כי הרישום בדו"חות מעיד אכן על הכוונה למכור אותן וכי הן בגדר מלאי. כמו כן ציטט בית המשפט את פסק-הדין העליון בעניין **השקעות ותמלוגים**, בו נקבע במפורש שלעיתים אדם הסוחר במקרקעין יימנע במתכוון ממכירתם, בשל עלייה צפויה בערכם או משיקולים אחרים¹⁶⁴⁴.

לאחרונה, קיבלה עמדה זו ביטוי גם בפסק-הדין בעניין **באראקה** שזכר לעיל¹⁶⁴⁵. באותו מקרה קבע ס. הנשיא (כתוארו אז) דר' ביין, כי דירת נופש שהושכרה במשך מספר שנים ונרשמה במאזן תחת סעיף השקעות, שהוא סעיף אפור ומעורפל, מהווה בידי המערער מלאי עסקי, משום שרכישה נעשתה מתוך כוונה למכרה בטווח קצר. בית המשפט לא ייחס חשיבות לדו"חות המערער ולרישום המאזני, אלא בחן את הנסיבות בפועל.

23.9 מעמדן של ההוראות המקצועיות והשפעתן על פרשנות דיני המס בישראל

רשויות המס במדינת ישראל מפרסמות, דרך קבע, הנחיות פנימיות והוראות מקצועיות, כגון: קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (חב"ק מס הכנסה), קובץ הפרשנות לחוק מיסוי מקרקעין (ח"ב ק מיסוי מקרקעין), חוזרים מקצועיים, הוראות ביצוע והחלטות ועדת פסיקה של אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין ושל מס רכוש, נוהלי אגף המכס ומס ערך מוסף (תאמ"ו), וכיוצא באלו הוראות וקווי מדיניות. הוראות אלו מייצגות, דרך כלל, את עמדת רשויות המס ביחס לסוגיות שונות בדיני המס. מטרתן ברורה: הן נועדו לסייע לפקידי המס לפרש וליישם את החוק, ולפרוס בפני הציבור את עקרונות המדיניות של רשויות המס, אופן פרשנותם את החוק ונהלי ביצוע¹⁶⁴⁶.

הוראות אלו יכולות להוות גם מקור פרשני שיש בו כדי לסייע לבית המשפט לפרש את החוק. ברם, אין להן תוקף משפטי מחייב. אין הן אלא הנחיות אל-משפטיות. בית המשפט אינו כבול לפרשנות המוצעת בהן, שכן מלאכת פרשנות החוק הינה מלאכתו של בית המשפט בלבד, ולא של רשויות המס.

עמד על כך פרופ' ברוך ברכה בספרו¹⁶⁴⁷:

"נקודת המוצא היא, שאין לפנינו דין מחייב אלא הנחיות המיועדות, כשמון, להנחות את הרשות בהפעלת שיקול דעתה באשר לסמכות קונקרטיית המוענקת לה בדין המסמך. אין בהנחיות כדי להוסיף קביעה נורמטיבית למשפט הנוהג, ובכך - כאשר הן עונות על דרישת הכלליות - נבדלות הן מתקנות בנות פועל תחיקתי."

גישה זו אומצה בפסקי-דין רבים¹⁶⁴⁸. כדוגמה לכך ניתן להזכיר את פסק-הדין בעניין מירון¹⁶⁴⁹. באותו מקרה נסב הדיון על בקשת המערערים לתקן את כתב הערעור על-ידי הספת טענות חדשות. אחת הטענות התבססה על הוראת ביצוע באשר לפרשנותו של סעיף 22 לחוק מס שבח מקרקעין. על-פי הוראת ביצוע זו, טענו המערערים, כי מנהל מס שבח היפלה אותם לעומת נישומים אחרים, בכך שלא פעל בהתאם לאמור בה בעת חישוב שווי הרכישה של המקרקעין אשר נמכרו על-ידם.

השופטת ברכה אופיר-תום דחתה את בקשתם לתיקון כתב הערעור מכוח סדרי הדין. עם זאת, הוסיפה, שגם במידה שהיה בית המשפט מאפשר את הבאת הוראת הביצוע בכתב הערעור, לא היה בכך בכדי להשפיע על הפלוגתא שבין הצדדים באשר לפרשנות הסעיף. כל כך משום שהוראת הביצוע אינה בעלת מעמד מחייב באשר לפרשנות הסעיף. בפסק דינה המנומק מזכירה השופטת ברכה אופיר-תום את דבריו של פרופ' ברכה לעיל.

וכך היא אומרת¹⁶⁵⁰:

"דעתו של בית המשפט בנושא זה, אינה שונה. בעיניו, כך עולה מהפסיקה, מהוות הוראות הביצוע של הרשות המנהלית, "הנחות אל-משפטיות" שאין להסתמך עליהן, לא לצורך אכיפתן על מי מן הצדדים, ולא לצורך פרשנות חוק ... הרציו העומד בבסיסה של גישה זו, ברור הוא, לאמור: ש"מלאכת פרשנות החוק הינה מלאכתו של בית המשפט ולא של הרשות המנהלית".

(ההדגשה הוספה)

על עמדה זו שב וחזר לאחרונה גם בית המשפט העליון בעניין שלם ואח¹⁶⁵¹, שנזכר לעיל. כאמור, באותו מקרה נדון ערעורו של פקיד השומה על החלטת בית המשפט המחוזי בבאר שבע, לפיה הותרו הטבות מס מכוח סעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי שבאילת¹⁶⁵² לשני נישומים שקיבלו שכר מחברה תושבת אילת אשר מנייתיה הוחזקו בידי נשותיהן בלבד, ולא על-ידיהם.

החוק האמור קובע, כי הטבות המס לא יינתנו ל'בעל שליטה' ב'חברת מעטים' במשמעות סעיף 18(ב) לפקודה. המונח 'בעל שליטה' הוגדר בסעיף 32(9) לפקודה, בין השאר, כמי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו בשיעור של 10% לפחות מהון החברה וכו'.

השאלה שעמדה להכרעה היתה אפוא, האם נחשבים הנישומים כ'בעלי שליטה' כאמור, על-אף שלא החזיקו במישרין אף לא באחוז בודד מהון החברה וכו'. בית המשפט המחוזי קבע,

כי אין לראות בהם כ'בעלי שליטה'. אחד הטיעונים עליהם נסמך בית המשפט היה בחירתם של שלטונות המס עצמם בפרשנות זו בקובץ הפרשנות לפקודה (חב"ק מס הכנסה). ואולם, בית המשפט העליון דחה את החלטת בית המשפט המחוזי וקבע, שהבעלים אכן הנם 'בעלי שליטה', וכאלה אין הם זכאים להטבות החוק. בתוך כך, חזר בית המשפט העליון על ההלכה הפסוקה, כי אין להתבסס על דברי פרשנות של רשויות המס כהוראה המחייבת את בית המשפט.

ובלשונו של המשנה לנשיא שלמה לוין¹⁶⁵³:

"בית המשפט המחוזי ביסס את מסקנתו הפרשנית גם על הדוגמה שהובאה בחבק. ברע"א 3517/96 פ"ד נב(5) 385 הסביר בית משפט זה כי **בשאלת פרשנותו של דבר חקיקה אין בית המשפט קשור בפרשנותה של הרשות או בהנחיות המנהליות שניתנו על ידה, אם כי בנסיבות מסוימות הוא יכול לתת להן משקל; עם זאת, פרשנות זו אינה מחייבת ובית המשפט הוא שיכריע בענין הפרשנות הנכונה. השווה: בג"ץ 6395/98 תק-על 2000(1) 878. נראה לי כי גם במקרה שלפנינו אין לתת לפרשנות זו משקל מכריע, ומה גם שהוכח שהמשיבים לא הסתמכו עליה עת יסדו את החברה, שאז יכול והדין היה שונה".** (ההדגשה הוספה)

מבחינה פרקטית, עמדה עקרונית זו, הרואה בהוראות המקצועיות הנחיות שאינן כובלות את בית המשפט בפרשו את החוק, יכולה באותה מידה להיטיב עם הנישום או להרע עמו. כלומר, בנסיבות שבהן הפרשנות שנקטה בהוראות המקצועיות טובה לנישום, אך פקיד השומה מסרב לפעול לפיה, יבקש הנישום לאמצה בבית המשפט, ואולם כאשר ההוראות המקצועיות מאמצות פרשנות שמחמירה עמו, יבקש הנישום מבית המשפט לסטות הימנה.

23.10 תוקפן של הקלות לפנים משורת הדין - 'קונצסיות'

23.10.1 התפיסה בעבר - הכרה במתן קונצסיות או הטבות מס הניתנות לפנים משורת הדין

'קונצסיות' (*Extra Legal Concessions*) הן הקלות מס הניתנות על-ידי רשויות המס לפנים משורת הדין, אשר יש בהן בכדי להקטין את חבות המס של הנישום לפי החוק. מעצם טבען, הן אינן מתיישבות על-פירוב עם הוראות החוק, ולעיתים אף סותרות אותו באופן ברור.

התפיסה המקובלת שנהגה בעבר ראתה ברשויות המס בישראל כמוסמכות ליתן הקלות מס לפנים משורת הדין, בין מכוח הוראות מקצועיות המתייחסות לפרשנות וליישום הדין ובין מכוח נוהג אחר שהשתרש¹⁶⁵⁴. ואומנם, עד הרפורמה במס הכנסה בשנת 1975 נהגו רשויות המס לעשות שימוש בכוחן זה, שעה שרק חלק קטן מן הקונצסיות זכה לביטוי פומבי. זאת,

דרך כלל, בהוראות המקצועיות או במסגרת חוברות 'דע את זכויותיך' המחולקות לנישומים¹⁶⁵⁵.

כדוגמה לכך ניתן להזכיר הקלה שניתנה בעבר לסוכני ביטוח, למרצים ולנישומים נוספים. לפי הקלה זו, רשויות המס התירו לאלה ניכויין של הוצאות בשיעור גלובלי, ללא צורך להוכיח הוצאות בפועל באמצעות תיעוד כלשהו, כגון קבלות וכו', וללא רישומן¹⁶⁵⁶. הקלה זו, למשל, עמדה בניגוד לסעיף 33 לפקודת מס הכנסה¹⁶⁵⁷.

23.10.2 יחסו של בית המשפט - אי הכרה באכיפתן של קונסציות

בראשית הדרך עוד הכיר בית המשפט המחוזי בכוחן המחייב של הקונסציות¹⁶⁵⁸, אך בהמשך בוטלה הכרה זו בשורה של פסקי-דין שניתנו על-ידי בית המשפט העליון והמחוזי¹⁶⁵⁹. על-אף נהגם של רשויות המס, לא הכירו בתי המשפט ב"כוחן" של הקונסציות כדברי פרשנות "מוסמכים"-מחייבים לחוק. בהתאם לכך נפסק, שאין בכוחן כדי להקים 'זכות ברת אכיפה' לנישום. גישה זו נבעה אפוא ממעמדן ה"אל-משפטי" של ההוראות המקצועיות השונות המוצאות על-ידי רשויות המס¹⁶⁶⁰.

עמד על כך השופט ויתקון בעניין לוי¹⁶⁶¹:

"אך בתחום המיוחד של הוראות - לפנים - משורת - הדין בקשר למסים נראה שאין אכיפות, אלא אם כן ניתנו בגדר הסמכה סטטוטורית. בהיעדר הסמכה כזאת אין להסתמך עליהן בבית המשפט." (ההדגשה הוספה)

באופן דומה, הביע זאת השופט בייסקי בעניין לאוב¹⁶⁶²:

"ורואה אני למותר לומר, כי הוראות הביצוע האמורות ודאי אינן נחשבות כדברי פרשנות מוסמכים לחוק. הפירוש הנכון מצוי באסמכתאות שהוזכרו והיוצאות מבית-משפט זה, ואילו הוראות המשיב כשמן כן הן: לפנים משורת הדין." (ההדגשה הוספה)

בעניין Coin-a-Matic השופט הומינר אף הוא שב וחזר על נקודה זו¹⁶⁶³:

"הפסיקה קבעה כי דווקא בתחום המיסוי אין הרשות יכולה להצר או לוותר על סמכויותיה החוקיות לגבות מיסים ואין היא קשורה להסכמתה לכל מעשה החורג מהחוק או מסמכותה ... המשיב אינו רשאי לוותר על סמכותו החוקית לגבות את המס ולאזרח לא קמה טענת השתק כנגד הרשות התובעת מס, שכן המדובר ביחסים שלטוניים להבדיל מיחסים חוזיים."

ואומנם, בהתאם לגישה זו נהגה הפסיקה כבר מאמצע שנות ה-60, למרות שלא היתה לכך התייחסות מפורשת בפקודה.

23.10.3 חקיקת סעיף 245(א) לפקודה בעקבות דו"ח ועדת בן שחר

בשנת 1975 הוגשו לשר האוצר המלצות ועדת בן שחר לרפורמה במיסים. הוועדה ראתה במצב המתואר לעיל פגיעה בזכויותיהם של נישומים: מחד, זכאים אלה להקלות מכוח הקונצסיות. אך מאידך, אין הם מודעים לכך, היות שההקלות אינן זוכות לפומביות הראויה¹⁶⁶⁴.

הוועדה המליצה לקבוע לפיכך את ההוראה הבאה¹⁶⁶⁵:

"ייקבע כי שר האוצר יהיה רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להוציא הוראות הממתנות ומקילות את הוראות החוק. תקנות אלה יבטלו אם לא יאושרו בחוק תוך שישה חודשים מיום הוצאתן. האמור לעיל חל לגבי כל הוראה המקטינה את נטל המס, או ממתנת ומקילה על הוראות שנקבעו בחוק. לא יהיה כל תוקף להוראות שלא פורסמו כאמור לעיל; מאידך הוראות אשר יפורסמו יהיה להן כוח מחייב הן לגבי הנישום והן לגבי פקיד השומה. מטרת ההצעה היא לתת תוקף מחייב להוראות שר האוצר והנציב, ומאידך לכפוף את הוצאת ההוראות לוועדת הכספים ולא להשאיר את הוצאת ההוראות לשיקול בלעדי של המנגנון." (ההדגשות הוספו)

ואכן, בעקבות דברים אלו תוקנה פקודת מס הכנסה והוסף לה סעיף 245, המעגן את המלצות ועדת בן שחר.

בלשונו קובע סעיף 245(א) כדלקמן:

"לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק, או מכוח סמכות מוגדרת בחוק."¹⁶⁶⁶

מטרת הסעיף הינה אפוא לרפא שני פגמים: הראשון, מתן הקלות לפנים משורת הדין על-ידי אנשי "מנגנון", דהיינו: על-ידי פקידי הרשות המבצעת - רשויות המס. הפגם השני, היותן של חלק מהקונצסיות ידועות למתי-מעט בלבד, היות שלא פורסמו.

כלל זה מופיע בפקודה בלבד. נשאלת על-כן השאלה, האם הוא מצומצם למס הכנסה בלבד או שמא ניתן להחילו גם על חיקוקי מיסים נוספים, כגון חוק מיסוי מקרקעין. ובכן, הדעה רווחת סוברת, שהכלל האמור ניתן להחלה גם על חוקי מס אחרים ועל תחומים נוספים בדיני המיסים, לבד ממס הכנסה, וזאת בין מכוח הסעיף האמור¹⁶⁶⁷ ובין מכוח ההיקש והפסיקה¹⁶⁶⁸.

23.10.4 סעיף 245(ב) לפקודה כמעין חריג לכלל

בהתאם להמלצות הוועדה, הכלל שנקבע בסעיף 245(א) האמור סויג על-ידי מעין-חריג בסעיף 245(ב) לפקודה. סעיף זה מקנה לשר האוצר סמכות ליתן הקלות על-ידי התקנת תקנות.

וכה הוא קובע:

"על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות למתן הקלות כאמור, אולם תקפן יפקע בתום שלשה חדשים מיום פרסומן; ובלבד ששר האוצר, באישור כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד תום שנת המס שבה פורסמו."¹⁶⁶⁹

בעקבות חקיקת סעיף 245(ב), קיימות כיום הקלות הניתנות מכוח הסמכה סטטוטורית. אך בשונה מהקלות שלא ניתנות בד' אמנות סעיף זה, מעמדן של הקלות אלה מחייב. אין הן ניתנות לפנים משורת הדין אלא על-פי שורת הדין.¹⁶⁷⁰

בהקשר זה, נשאלת שוב השאלה: האם סייג זה ישים גם לעניין תחומי מס נוספים לבד ממס הכנסה? לדעתנו, יש להשיב על כך בחיוב. כמו הכלל, כך גם הסייג לו. זה האחרון צריך להתפרש כחל גם על חוקים ותחומי מס אחרים. לעומת זאת, עורך-דין שפירא מחזיק, כך נראה, בדעה שונה.¹⁶⁷¹ לדעתו, הסייג שבסעיף 245(ב) מצומצם בהיקף תחולתו למס הכנסה בלבד. נובע מגישה זו, שבתחומי מס אחרים תחול ההלכה הכללית לפיה אין לקונצסיות תוקף מחייב.¹⁶⁷²

23.11 הבטחה שלטונית וטענת השתק כלפי רשויות המס

23.11.1 כללי

במשפט האזרחי מוכרים שני סוגי השתק: השתק מכוח מצג או התנהגות - *'Estoppel By Representation'* והשתק מכוח הבטחה - *'Promissory Estoppel'*.¹⁶⁷³ השתק מכוח מצג הנו סוג ההשתק הנפוץ ביותר, ועל-פיו אדם המציג כלפי זולתו מצג עובדתי יהא מנוע מהכחשת נכונותו של מצג זה, אם המצג נעשה בכוונה כי האדם שכלפיו נעשה יפעל על-פיו, ואדם זה אומנם פעל בהסתמך על המצג האמור ואף שינה את מצבו לרעה. במשפט האזרחי, השתק מכוח מצג אינו מהווה עילת תביעה אלא עילת הגנה בלבד. לעומת זאת, על-ידי העלאת טענה של השתק מכוח הבטחה ניתן, בנסיבות מסוימות, לחייב את התכחשותו של הצד שהבטיח את ההבטחה מתוך כוונה שמקבלה יפעל בהסתמך עליה, וכאשר הלה אומנם הסתמך ופעל כך. כאן אין דרישה לכך, שמקבל ההבטחה ישנה את מצבו לרעה.

23.11.2 התגברות על אי אכיפתן של ההוראות המקצועיות על-ידי שימוש בטענת השתק מכוח מצג או מכוח הבטחה שלטונית

ראינו לעיל¹⁶⁷⁴, כי על-פי ההלכה הפסוקה, מעמדן של ההוראות המקצועיות הוא אל-משפטי. אין בכוחן לקבוע את פרשנותו הנכונה-המחייבת של החוק, וממילא אין הן מקנות לנישום זכות ברת תביעה - אכיפה, במקרה של סטייה מהן על-ידי רשויות המס.

אך, במקום שבו הפרשנות או העמדה שנקטה בהוראות מיטיבה עם הנישום, מתעוררת השאלה, האם ניתן "לעקוף" הלכה זו ולחייב את רשויות המס לפעול בהתאם לפרסומיהן מכוח דוקטרינת ההשתק והמניעות או מכוח הבטחה שלטונית¹⁶⁷⁵.

לדעתנו, כדי להשיב על כך, ראוי להבחין בין שני סוגי ההשתק בהקשר של דיני המס - בין השתק מכוח מצג המתבסס אך ורק על ההוראות המקצועיות שמוצעות על-ידי רשויות המס בישראל ובין השתק מכוח הבטחה שלטונית. בעוד שהפסיקה דחתה, דרך כלל, טענה המתבססת על השתק מן הסוג הראשון, הרי שטענת השתק מכוח הבטחה שלטונית התקבלה, ככלל, אם כי בכפוף למספר תנאים.

23.11.3 טענת השתק מכוח מצג פסיבי המתבסס על ההוראות המקצועיות כשלעצמן

לשאלה, האם ניתן לבסס בדיני המס טענת השתק מכוח מצג, מעולם לא ניתנה תשובה ברורה ונראה שחוסר בהירות זו נותר בעינו¹⁶⁷⁶. בעניין לוי¹⁶⁷⁷, בית המשפט העליון השיב על כך בשלילה¹⁶⁷⁸; עמדה דומה ננקטה גם בעניין קידרון¹⁶⁷⁹. לעומת זאת, בעניין דרעד¹⁶⁸⁰ חלה סטייה מהותית מהלכה זו, ובית המשפט המחוזי קיבל טענת השתק פסיבי מכוח מצג על-בסיס האמור בהוראות המקצועיות, כשלעצמן, ללא כל מעורבות אקטיבית והבטחה קונקרטיית מצד רשויות המס. אך מי שחשבו שזו תחילתה של מגמה חדשה, התבדו. בעניין מירון¹⁶⁸¹, שנפסק מאוחר יותר, שב בית המשפט המחוזי וקבע, בהתאם להלכת לוי, כי אין בהוראות המקצועיות, כשלעצמן, כדי ליצור השתק בידי רשויות המס. פועל יוצא הוא, שאלו רשאויות לשנות את עמדתן בדיעבד ולנקוט בגישה שונה ביחס לעניין הקונקרטי שבו מדובר¹⁶⁸².

23.11.3.1 הלכת לוי

ואלו היו העובדות בעניין לוי¹⁶⁸³: המערערים, אב ובנו, שלמו לאמם סכום נקוב על-מנת שזו תוותר על זכויותיה כדיירת מוגנת בחלקים מסוימים בבניין שהיה בבעלותם. את הסכום הזה בקשו אלה לנכות כהוצאה שוטפת כנגד הכנסתם מדמי השכירות על אותו נכס, אשר הושכר מחדש לאחר שהתפנה. את טענתם ביססו המערערים על הקלת מס לפנים משורת

הדין - קונצסיה, המתירה הוצאה מעין זו בניכוי, על-אף היותה הוצאה הונית על-פי טבעה. המערערים היו מודעים לכך, שעל-פי ההלכה לא ניתן לאכוף את ההקלה האמורה בבית המשפט וניסו להתגבר על קושי זה בטענה כלפי פקיד השומה להיווצרותו של השתק מכוח מצג.

דעת הרוב בבית המשפט העליון דחתה את טענתם וקבעה, כי קונצסיות אינן אכיפות בבית המשפט, לא כמקור פרשני לחוק ולא כמקור ליצירת טענת השתק כלפי רשויות המס.

ובלשונו של השופט ויתקון¹⁶⁸⁴:

"אך כפי שכבר רמזתי, טענת המערערים היתה אחרת. הם לא ביקשו מאתנו לבטל את ההלכה כי הוראה שלפנים-משורת-הדין אינה ניתנת לאכיפה בבית המשפט. הם ביקשו להתגבר על הקושי שבדרכם באמצעות טענה ההשתק. לטענתם היה פקיד השומה מנוע מלחזור בו כלפיהם מההוראה המבטיחה להם את הניכוי המבוקש, אחרי שהסתמכו על הוראה זו ושינו את מצבם לרעתם. לדידי, לא בנקל אפשר לקבל טענה שמטרתה להשיג בעקיפין מה שנבצר מהטוען להשיג במישרין. אם נקבל את הטענה, מה הועילו חכמים בתקנתם כשאמרו שהוראה-שלפנים-משורת-הדין אינה אכיפה? **אך אודה ולא אבוש שחלקי עם אלה השוללים את טענת השתק ביחסים שבין האזרח והשלטון, במידה שהמדובר ביחסים שלטוניים** - להבדיל מהבטחות חוזיות או מעין חוזיות שהשלטון נתן לאזרח במילוי תפקידיו.¹⁶⁸⁵ (ההדגשה הוספה)

אל עמדה זו הצטרף השופט אשר¹⁶⁸⁶, שקבע בדעת רוב, כי בתחום דיני המס אין לטעון טענת 'השתק' כנגד השלטון, כל עוד לא ניתנה על-ידי השלטון הבטחה שנועדה ליצור יחסים משפטיים. יתרה מזו, לעניין הקלה הניתנת לפנים משורת הדין, נדחתה טענת השתק לחלוטין, בנימוק שהנישום מוחזק כיודע שאין בכוחה של הרשות המנהלית - ובענייננו רשות המס - לגבור בהחלטותיה על קביעתו של החוק.

אך מנגד עמד השופט כהן. השופט כהן, אשר היה בדעת מיעוט, סבר כי ניתן לסמוך על טענה זו גם בתחום המס. הוא הסכים אומנם, אם כי בהיסוס מה, שהוראות נציבות מס ההכנסה, אשר אין להן סימוכין בחוק וניתנו 'לפנים משורת הדין', אינן בעלות תוקף משפטי מחייב, באופן זה שבית המשפט אינו צריך להתחשב בהן, אולם הוא הגיע לידי מסקנה שהוראות אלו עשויות להוות בסיס לטענת השתק כנגד שלטונות המס, כשלעצמן. קרי, גם על-סמך מצג פסיבי גרידא.

ובלשונו בפסק-הדין¹⁶⁸⁷:

"אני סבור שהמערערים רשאים להסתמך על טענת השתק כלפי המשיב, מכיוון שהם סמכו על הבטחת המשיב הכלולה בהוראות נציב המס ושינו את מצבם לרעה על-ידי תשלום הסכום של מאה אלף לירות לדייר מוגן בעד ויתור על זכויותיו של הדייר." (ההדגשה הוספה)

23.11.3.2 עניין קידרון

ההלכה שיצאה מידי בית המשפט בעניין לוי¹⁶⁸⁸ - בה נקבע, כאמור, שאין לדוקטרינת ההשתק מקום במישור שבין האזרח לרשות במסגרת יחסים שלטוניים - אומצה מספר שנים מאוחר יותר גם בעניין קידרון¹⁶⁸⁹. השאלה שעמדה להכרעה במקרה זה נגעה לשאלת אכיפתה של קונצנסייה. בפרט, נשאלה השאלה מה דינה של הוראה מנהלית פנימית של רשויות המס שאיפשרה להימנע מחובת ניהול פנקסים. נפסק שם, שאין הרשות רשאית למחול לאזרח על חובה חוקית בדרך של הוראה לפנים משורת הדין. בתוך כך, חזר השופט וינוגרד על העמדה שהובעה בעניין לוי, באמרו¹⁶⁹⁰:

“אולם בית משפט זה שלל ובצדק את טענת ההשתק ביחסים שבין האזרח והרשות המנהלית במידה שמדובר ביחסים שלטוניים להבדיל מהבטחות חוזיות או מין חוזיות.”

23.11.3.3 הסטייה מהלכת לוי: פסק-הדין בעניין דרעד

אלא מאי - בעניין דרעד¹⁶⁹¹ סטה בית המשפט המחוזי מהלכת לוי, וזאת אף מבלי להזכירה. במקרה זה נדון מעמדו של חוזר מס הכנסה מספר 78/34 מיום 30.3.79, שהכיל הנחיות בדבר מיסוי הפקות סרטים. בהסתמכה על החוזר האמור, השקיעה המערערת כספים בהפקת סרט פלוני, וביקשה לנכות סכום זה כהוצאה בהתאם לחוזר. אך פקיד השומה סירב לכך וטען, בין השאר, כי החוזר האמור הנו בגדר הנחיה מנהלית בלבד באופן זה, שאינו אכיף בבית המשפט, ולכל היותר ניתן להתייחס אליו כאל פרשנות הפקודה על-ידי נציבות מס הכנסה.

ואולם, בית המשפט המחוזי בבאר שבע דחה את טענתו וקיבל את טענת הנישומה. בית המשפט פסק, כי פקיד השומה מושתק מלטעון את שטען מכוח דוקטרינת ההשתק והמניעות.

וכך קבע בעניין זה סגן הנשיא (כתוארו אז) א. גלסנר¹⁶⁹²:

“... עו”ד קישון ... טען כי הנחיות אלה [הנחיות פסקה 3 לחוזר האמור] אינן אכיפות על פי הפסיקה, ולכל היותר ניתן להתייחס אליהן כאל פרשנות הפקודה מצד נציבות מס הכנסה ... לא שוכנעתי כי הפרשנות הכלולה בהנחיות אלה להוראת הפקודה, איננה סבירה. בשים לב לכך שהמשיב לא מנע שהחוזר יגיע לידי המערערת, וזאת קודם שזו החליטה להשקיע בהפקה, יש מקום להשתק את הטענה הנידונה של המשיב, גם עפ”י כללי המניעות.”

(ההדגשה הוספה)

על קביעה זו ערער פקיד השומה לבית המשפט העליון¹⁶⁹³. בית משפט זה קיבל אומנם את הערעור, אך עשה כן רק משום שסבר שבנסיבות המקרה דנן לא מילאה החברה אחר תנאי החוזר האמור. כיוון שכך, טענת ההשתק והסטייה מהלכת לוי כלל לא נדונו על-ידו.

וכדבריו של השופט לוי¹⁶⁹⁴:

"אין לי צורך לדון בטענותיו של המערער לפרטיהן ... משום שסבור אני, בניגוד לדעתו של בית המשפט המחוזי, שההוראה האמורה שבחוזר אינה חלק במקרה דנן משום שההקרנה המסחרית של הסרט לא החלה "לא יאוחר מאשר תוך שלושה חודשים" לאחר תום שנת המס 1981. **מטעם זה בלבד** נראה לי שיש עמנו מקום לקבל את הערעור, לבטל את פסק-דינו של בית המשפט המחוזי ולהשיב את שומת המערער על כנה. כך אנו מחליטים."¹⁶⁹⁵

(ההדגשה הוספה)

ואומנם, בעקבות עניין דרעד היה מי שביקש להצביע על תחילתה של מגמה הפוכה, וזאת על-אף שהלכת לוי לא בוטלה למעשה על-ידי בית המשפט העליון¹⁶⁹⁶. אלו שהיו שותפים לחזון זה סברו, כי מעתה, נישום המסתמך על ההוראות המקצועיות שמתפרסמות על-ידי רשויות המס בישראל, יהיה זכאי לאכפן בבית המשפט בעזרת טענה של השתק מכוח מצג פסיבי המבוסס על ההוראות המקצועיות, כשלעצמן, ללא קבלת הבטחה קונקרטית בעניינו מפקיד השומה. במצב כזה, רשויות המס לא תהיינה רשאיות לחזור בהן מהעמדה שנקטו בהוראות המקצועיות למפרע, אלא מכאן ולהבא. לכאורה, בדרך זו יוכל הנישום להתגבר על ההלכה בדבר אי אכיפתן של ההוראות המקצועיות והקונצננסיות בבית המשפט, ולחייב את רשויות המס לאמצן על-ידי שימוש בטענת השתק מכוח מצג פסיבי גרידא.

אך קיים ספק רב באשר ללקח שניתן להפיק מעניין דרעד. ראשית, מדובר בפסיקה של בית משפט מחוזי אשר לא קיבלה אשרור מפורש בערכאת הערעור בבית המשפט העליון. שנית, פסק-הדין בעניין מירון¹⁶⁹⁷, שנפסק מאוחר יותר בבית המשפט המחוזי, מטיל צל כבד על תחילתה של מגמה זו.

23.11.3.4 החזרה להלכת לוי: פסק-הדין בעניין מירון

בעניין מירון, שאת עובדותיו פירטנו לעיל, חזרה השופטת אופיר-תום ואימצה את הלכת לוי¹⁶⁹⁸. מעניין הוא, שהשופטת אופיר-תום אימצה הלכה זו מבלי להתייחס כלל לפסק-הדין בעניין דרעד¹⁶⁹⁹. השופטת שבה וקבעה, כי אין בהוראות המקצועיות, כשלעצמן, כדי לבסס טענת השתק מכוח מצג, וכלשונה¹⁷⁰⁰:

"באור זה, כך דומה, ראוי להתייחס גם אל טענת ההשתק המלווה בעניינו, כמו במרבית המקרים מסוג זה, את טיעוניו של מי שמבקש אכיפתה של

הוראת הביצוע. טענה זו המבוססת על המצג שמעמידה הרשות לכאורה, בהנחיה המתפרסמת מטעמה לגבי פירושו של סעיף החוק הרלוונטי, אין גם בה כדי להועיל לליבונו של הפלוגתא העומדת לדיון. **לא רק ש"כלל גדול הוא שאין השלטון כבול על-ידי תורת המניעות", אלא ששאלה היא גם, אם מניעות יכולה לחול, ככלל, על סיטואציה פרי הנחיה פנימית כמו זו בעניננו, שאיננה נופלת על פי הפסיקה לגידרה של הבטחה שלטונית ... סיכומו של דבר בנקודה זו, אין בהוראת הביצוע ובנוהל שהיה קיים מכוחה - אם אכן היה קיים - כדי להקנות לעוררים בעניננו, זכויות כלשהן הניתנות לאכיפה בבית המשפט.** (ההדגשה הוספה)

עם זאת, ועל-אף עמדתה זו, הוסיפה השופטת וציינה, כי מטעמים של מנהל תקין והסתמכות הנישום על ההוראות המקצועיות המפורסמות על-ידן, היה זה ראוי ששלטונות המס לא ייסטו מהן.

וכדבריה¹⁷⁰¹:

"ועדיין לא תם הדיון בנקודה זו. דומה, כי מלאכתנו בנושא זה לא תישלם, אם לא נוסיף, כי על אף האמור, מצופה הוא מרשות מנהלית שתנהג - ולו למען "ההיגיינה הציבורית" הנדרשת לצורך קיומו של מנהל תקין - בהתאם להוראות שמנפיקה היא, לעצמה ולפקידיה, והמובאות גם לידיעת הציבור."

בהקשר זה הסתמכה השופטת על דבריו של השופט אשר בעניין סגל¹⁷⁰², שם דחה השופט בקשה לאכיפתה של הוראת ביצוע, אך ראה להבהיר עם זאת, כך¹⁷⁰³:

"נראה לי שסדרי אדמיניסטרציה טובים דורשים כי הוראות כלליות של הנציבות תבוצענה כלשונן וכרוחן על-ידי פקידי השומה... ואין זה נכון שהם מצידם מטעמים שאינם לענין, יערימו קשיים במקום שהנציב ביקש להקל..."¹⁷⁰⁴

23.11.3.5 סיכום ביניים

לסיכום, ככל שמדובר בטענת השתק פסיבי מכוח מצג המתבסס על ההוראות המקצועיות בלבד, מגמת בית המשפט היא, שלא לקבל טענה זו. בכך, מבקש בית המשפט למנוע את האפשרות להתגבר על ההלכה הפסוקה בדבר אי אכיפתן של ההוראות המקצועיות כנורמה משפטית המחייבת בבית המשפט.

קיים ספק באשר למה שניתן ללמוד מעניין דרעד¹⁷⁰⁵. למרות שבפסק-דין זה סטה בית המשפט המחוזי מהלכת לוי¹⁷⁰⁶, הרי שבעניין מירון¹⁷⁰⁷ חזר בית המשפט ואימץ הלכה זו. על-כן, פסק-הדין בעניין מירון מטיל צל כבד על תחילתה של מגמה הפוכה, לפיה בית המשפט יכיר בטענת השתק מכוח מצג כנגד רשויות המס, בהתבסס על ההוראות המקצועיות כשלעצמן. כיום, קיים ספק רב אם הסטייה שחלה בעניין דרעד תקרום עור וגידים בעתיד, באופן שישנה את מגמת הפסיקה. מכל מקום, נראה לנו אפוא, שלא תמו טלטלות הפסיקה

והמחלוקות בשאלה עקרונית זו, ומטעם זה אין לדעתנו להיחפז להסקת מסקנות גורפות בנושא.

23.11.4 טענת השתק מכוח הבטחה שלטונית

23.11.4.1 מבוא

שונים הם פני הדברים בכל הנוגע לטענת השתק מכוח 'הבטחה שלטונית'. כאן, מגמת הפסיקה היא כן להכיר בטענה זו, אם כי בכפוף למספר תנאים.

טענת השתק מכוח 'הבטחה שלטונית' הינה טענה עצמאית. בשונה מטענת השתק מכוח 'מצג פסיבי', על-מנת לבסס השתק מכוח הבטחה שלטונית, אין האזרה, ובענייננו מוטב לומר - הנישום, נדרש להוכיח שינוי לרעה במצבו. די שיוכיח, כי ההבטחה ניתנה לו במטרה שיפעל על-פיה, ושהוא אכן פעל בהסתמך עליה¹⁷⁰⁸. היה ואכן חל שינוי לרעה במצבו של הנישום בעקבות ההבטחה, הרי הדבר יגביר את נכונות בית המשפט לאכוף את ההבטחה על הרשות ביתר שאת, אם כי אין הכרח בכך.

23.11.4.2 התנאים המקדמיים להכרה בהבטחה שלטונית: הלכת סאי-טקס

התנאים המקדמיים בהם יש לעמוד על-מנת שהבטחה שלטונית, שניתנה על-ידי הרשות, תחייבה בבית המשפט הותוו בבג"ץ סאי-טקס¹⁷⁰⁹. הלכה זו היוותה חידוש למצב המשפטי ששרר אז. הרציונל שמופנם בה מבטא איזון בין שני אינטרסים מתנגשים: אמינות רשויות השלטון בעיני הציבור והסתמכות הפרט על הבטחותיהן מול חופש ההחלטה המנהלית ואי כבילות שיקול דעתה.

זו, בתמצית, היתה המחלוקת שם: העותרות ביקשו מבית המשפט שיורה לשר המסחר והתעשייה לקיים את התחייבותו כלפיהן באשר לסיוע מיוחד שהובטח להן. ההבטחה לסיוע פורסמה בחוזר של משרד המסחר והתעשייה, אשר הופנה ליצואנים שמילאו אחר תנאיו. על רקע זה, טענו העותרות, כי שר המסחר והתעשייה מנוע מלחזור בו מהבטחתו. בית המשפט העליון קיבל עמדתן על-בסיס אי חזרה מהבטחה שלטונית.

מפאת החשיבות הרבה של דברי השופט ברנזון בעניין זה, ייטב אם נביאם כאן במלואם¹⁷¹⁰:

"לפי תפיסתי, המצב הוא פשוט וברור ואינו מעורר שום קושי. **ניתנה הבטחה ואין סיבה שלא לקיימה ככתבה וכלשוונה**, לפחות לגבי התקופה שמלפני הפיחות. כלל גדול הוא שרשות ציבורית חייבת לכלכל את מעשיה בתום לב,

כלומר לנהוג ביושר ובהגינות ביחסיה עם האזרח. ואם במישור הפרטי, לפי סעיפים 12(א) ו-39 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, חייב אדם, במשא ומתן לקראת כריתת חוזה ובקיום של חיוב הנובע מחוזה, לנהוג בתום לב, רשות ציבורית בענינים שבינה לבין האזרח לא כל שכן. **הבטחה שניתנה על-ידי בעל שררה בגדר סמכותו החוקית בכוונה שיהיה לה תוקף משפטי והצד השני מקבל אותה בצורה זו, ההגינות הציבורית דורשת שההבטחה תקייהם הלכה למעשה, כאשר בכוחו של המבטיח למלא אחריה, אפילו לא שונה האזרח את מצבו לרעה בעקבות ההבטחה.** אמירות הממשל בעיני הציבור חשובה לאין ערוך מן האפשרות שיינתן לו לחזור בו או לסגת, במקרה זה או אחר, מהבטחה שנתן או מהתחייבות שקיבל על עצמו כלפי האזרח, בגדר סמכותו החוקית ואפשרות הביצוע המעשית. ב-בג"צ 11/63, יפו סן (מוצרי הדר) בע"מ נגד שר המסחר והתעשייה, (1), בע' 744, נמנענו מלהורות על קיום הבטחה של השר. כל כך למה? משום שניתנה מחוץ לגדר סמכותו ולא היה בידו לממשה. משתמע מכך שבמקרה הפוך, כאשר ניתנת הבטחה חוקית על-ידי מי שהסמכות בידו לתתה ובידו גם למלא אחריה, היא מחייבת, ובאין צידוק חוקי לשנותה או לבטלה - יש לכבדה, ובית משפט זה יצווה על מלויה." (ההדגשה הוספה)

נובע מהלכת **סאי-טקס**¹⁷¹¹, כי על-מנת לבסס השתק מכוח הבטחה שלטונית יש לעמוד בארבעה תנאים מקדמיים, כדלהלן:

1. נותן ההבטחה היה מוסמך לתיתה;
2. נותן ההבטחה התכוון להקנות לה תוקף משפטי;
3. נותן ההבטחה היה יכול למלאה;
4. לא קיים צידוק חוקי לשנותה או לבטלה¹⁷¹².

מאוחר יותר, בבג"ץ **התאחדות בתי המלון בישראל**¹⁷¹³, בית המשפט אף הוסיף על כך תנאי נוסף והוא, כי ההבטחה צריכה להיות מפורשת די צורכה. בהתאם לכך, נפסק שם שבמקום שבו מדובר בהבטחה ליתן סובסידיה או תמריץ, יש לנקוב בסכום ובמועדי הביצוע¹⁷¹⁴.

23.11.4.3 ההכרה בהשתק מכוח הבטחה שלטונית בדיני המס בישראל: הלכת נכסי י.ב.מ.

עולה מהלכת **סאי-טקס**¹⁷¹⁵, כי רשויות המס בישראל עשויות להיות מחויבות להחלטותיהן ולפרסומיהן על-בסיס טענת השתק מכוח קיומה של הבטחה שלטונית, ובלבד שיעמוד הנישום בכל תנאים המקדמיים שנמנו לעיל.

ואומנם, בשונה ממגמת הפסיקה בעניין השתק מכוח מצג המתבסס על ההוראות המקצועיות, כשלעצמן, כאשר ביסס הנישום את טענותיו על קיומה של הבטחה שלטונית

אקטיבית - הכיר בית המשפט בחובת רשויות המס לעמוד בהבטחותיהן, ולא לחזור בהן למפרע¹⁷¹⁶, אך עשה כן בסייגים, על-בסיס מספר הבחנות.

פסק-הדין המנחה בעניינה של הבטחה שלטונית במישור דיני המס, ואפשרות החזרה הימנה למפרע, הנו פסק-הדין בעניין **נכסי י.ב.מ.**¹⁷¹⁷, אם כי מעניין לציין, שהמילים 'הבטחה שלטונית' כלל לא נזכרו בו. בעניין זה שלח מנהל מס רכוש לחברת נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ (להלן: "החברה") טופס שכותרתו "הודעת שומה על מבנה בתהליך בנייה". בטופס זה נאמר, כי המנהל שם את המבנה אותו החלה החברה לבנות בהתאם לשווי הקרקע עליה נבנה המבנה. ואולם, לאחר סיום הבנייה, המציא המשיב למערערת טופס נוסף הנושא אותה כותרת, ובו עשה המנהל שימוש בסמכותו על-פי סעיף 16 לחוק מס רכוש, וערך את השומה בהתאם למחצית עלות הבנייה. השגה שהגישה החברה למנהל על שינוי השומה נדחתה, וכך נעשה גם בערר שהגישה החברה לועדת ערר וערעור שהוגש לבית המשפט המחוזי.

מכאן ערערה החברה לבית המשפט העליון. הערעור עסק בשאלה: אימתי, אם בכלל, נאפשר לרשות מנהלית לחזור בה מהחלטתה הקודמת - בה נקבעו זכויותיו וחובותיו של אזרח - נישום, ולתת תחתיה החלטה חדשה אשר באה להרע את מצבו של האזרח - הנישום?

טרם שענה על שאלה זו, העיר בית המשפט העליון והצביע על כך, שבפסיקה ובדעות המלומדים בארץ ובחו"ל אין קו ברור ועקבי בעניין זה, כאשר ניכר כי דעתו של בית המשפט הושפעה בכל מקרה לא במעט מהנושא והמאטריה המיוחדים שהובאו לפניו¹⁷¹⁸.

לאחר סקירה זו, פנה השופט בכך לגוף העניין. השופט בכך משרטט מעין "מפה" - "טבלת סיווגים", אשר שימוש בה יוביל אותנו לפתרון השאלה.

וכך הוא כותב¹⁷¹⁹:

"נראה לי, כי במקרה דנן ניתן להגדיר את ה"טעות" הנטענת ביחס להחלטת הפקיד המוסמך מטעם המשיב מיום 3.11.76 בשלושה אופנים, והם: א. החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות; ב. החלטה, שמקורה בטעות משרדית טכנית, שנעשתה בהיסח הדעת; ג. החלטה, שיש בה משום משגה, במובן זה שהפקיד יישם בצורה בלתי נבונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול-דעתו באופן בלתי סביר. בהתחשב בנושא המיוחד בו עסקינן, היינו קביעת שומה נכס לצורך הטלת מס, הרי נראה לי, כי מן הדין לאבחן בין התוצאות של סוגי הטעויות הנ"ל, בצורה הבאה: לגבי שני סוגי ההחלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך כלל לחזור בהן מהחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת תחתיה; ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול הדעת בלבד - שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר האזרח הספיק כבר לפעול על-פי החלטה המקורית. הוספתי לגבי

שתי הקטיגוריות את המלים "בדרך כלל", עשיתי כן לא בהיסח הדעת... שכן אם עולה מהפסיקה גם - בישראל וגם באנגליה ובארצות-הברית - **דבר ברור אחד, הרי הוא, שבסוגיה זאת תמיד ייתכנו נסיבות חריגות, המחייבות פתרון שונה ומיוחד.**" (ההדגשה הוספה)

השופט בך מסווג אפוא שלוש החלטות שגויות של הרשות הציבורית:

- (1) החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות;
- (2) החלטה שמקורה בטעות משרדית טכנית, שנעשתה בהיסח הדעת;
- (3) החלטה שיש בה משום משגה במונח זה, שהפקיד יישם בצורה בלתי נבונה או בלתי נכונה את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול-דעתו באופן בלתי סביר.

מה שמסתמן מדבריו של השופט בך הוא, שרק בהחלטה מן הסוג השלישי - דהיינו: החלטה שיש בה משום משגה בשיקול דעת - תהיה הרשות קשורה ומחויבת, דרך כלל, לפעול בהתאם להחלטתה המקורית, ולא תורשה לחזור בה. הדברים נכונים במיוחד כאשר האזרח-הנישום כבר החל לפעול בהתאם לאותה החלטה¹⁷²⁰.

ואולם שונים הם פני הדברים לגבי החלטות מהסוג הראשון והשני; לגבי אלה תהא הרשות רשאית לחזור בה גם אם יתקיימו התנאים המקדמיים שנמנו לעיל. לדוגמה, קונצנסיות שניתנו בניגוד לסעיף 245 לפקודה או טעות טכנית שיצאה תחת ידי פקידי הרשות. כך למשל, בעניין **פרדס**¹⁷²¹ קבע בית המשפט, כי יש להבדיל בין טעות דפוס שעשתה הרשות מתוך היסח דעת לבין טעות בהפעלת שיקול דעת או שינוי מדיניות. מכיוון שבמקרה זה דובר בטעות מן הסוג הראשון, נפסק שהמערערת אינה רשאית להיבנות מהטעות בצו במונח זה, שהרשות יכולה לתקנה למפרע¹⁷²².

23.11.4.4 יישום הלכת סאי-טקס בפסיקה מאוחרת

כאמור, בשונה מהשתק מכוח מצג, טענת השתק מכוח הבטחה שלטונית תתקבל, דרך כלל, בדיני המס במקום שבו יתקיימו תנאיה של טענה זו בנסיבות העניין. זאת, בין אם ניתנה ההבטחה על-בסיס ההוראות המקצועיות ובין אם ניתנה על-בסיס אחר. כך עולה מדברי השופטת אופיר-תום בעניין **מירון** שנזכרו לעיל¹⁷²³. כך אף עולה מפסק-הדין בעניין **פוגל**¹⁷²⁴, שם קבע השופט אשר כי¹⁷²⁵:

"כדי שהבטחת עובד ציבור תיצור השתק נגד הרשות, צריך הנישום להוכיח שההבטחה ניתנה לו כדי שיפעל על פיה, ושהוא אכן פעל בהסתמך על ההבטחה."

ואומנם, כאשר קיבל הנישום הבטחה מפורשת, בין אם כזו המסתמכת על ההוראות המקצועיות ובין אם אחרת, הכיר בית המשפט, דרך כלל, בזכותו לאכוף על הרשות את קיום הבטחתה. כדוגמה טובה למקרה שבו קיבל בית המשפט טענת השתק מכוח הבטחה שלטונית, ניתן להזכיר את פסק-הדין בעניין **מעברי**¹⁷²⁶. באותו מקרה נקבע על-ידי בית

המשפט המחוזי, כי כאשר מנהל מס שבח משיב לאזרח תוך הסתמכות על הוראותיו המקצועיות, יודע הוא, כי האזרח סומך על תשובתו. מכיוון שכך, גם אם תשובה זו איננה נכונה, אין היא מהווה חריגה מסמכותו של המנהל. בהתאם לכך, ולאור העובדה שהנישום שינה מצבו לרעה על-סמך המצג שנתן לו מנהל מס שבח, נקבע כי המנהל מושתק מלטעון לחיוב במס, בניגוד לתשובתו הראשונית.

ובלשונו של הנשיא ד"ר וינוגרד¹⁷²⁷:

"העורר ובני משפחתו הסתמכו על המצג שיצר המשיב כלפיהם ושינו את מצבם לרעה, בכך שלא חישבו במחיר הדירה שנקבו את סכום המס שעליהם לשלם. לכן אני רואה את מנהל מס שבח מקרקעין כמושתק מלטעון כי העורר חס [צ"ל חב] בתשלום המס."
(ההדגשה הוספה)

כדוגמה נוספת לכך ניתן להזכיר את פסק-הדין בעניין **טמפור**¹⁷²⁸. במקרה זה, שעוד יפורט בהמשך, חייב בית המשפט את מנהל מס קנייה לעמוד בהסכמתו הראשונית להשיב לחברה סכומים אשר שולמו על-ידה מתוך טעות.

יש לציין, עם זאת, כי לא תמיד ששים בתי המשפט ליישם את הלכה זו, ולעיתים מוצאים להם טעמים מטעמים שונים מדוע שלא ליישמה על המקרה הקונקרטי. כך למשל, בעניין **בוהבוט**¹⁷²⁹ פסק ס. הנשיא דר' ביין, כי טענת מניעות אינה יכולה לסייע לנישום בתחום דיני המיסים, שעה שמדובר בשנות מס שונות. מדוע? לדבריו, מכיוון שכל שנת מס עומדת בפני עצמה¹⁷³⁰.

23.11.4.5 חזרה מהבטחה שלטונית - אימתי?

אומנם במקום שבו מדובר בטעות מן הסוג השלישי - טעות בשיקול דעת - הרשות תהא קשורה בהחלטתה, אולם, אף אז - גדר מחויבותה של הרשות להחלטה הנו אך דרך כלל ולא תמיד. כך עולה מדבריו של השופט בך בעניין **נכסי י.ב.מ** שנזכר לעיל¹⁷³¹, אשר סייג את דבריו באומרו כי¹⁷³²:

"ייתכנו נסיבות חריגות, המחייבות פתרון שונה ומיוחד."¹⁷³³

כך למשל, יהיו פני הדברים במקום שבו האזרח-הנישום הציג מצג שווא, נהג בחוסר תום לב, או ביצע תרמית כלפי רשויות המס¹⁷³⁴. בנסיבות כגון אלה ובקיומם של טעמים מיוחדים אחרים, הכירו הפסיקה והספרות בזכות הרשות השלטונית לחזור בה מהחלטתה או מהבטחתה הראשונית¹⁷³⁵.

ואולם, ההלכה הפסוקה קבעה, כי סמכותה של הרשות המנהלית לחזור בה מהחלטותיה קיימת רק במקרים נדירים המצדיקים עיון מחדש בנסיבות המקרה הרלוונטיות, תוך מתן משקל לשאלה, אם האשמה בגין ההחלטה השגויה-לכאורה נעוצה ברשות המנהלית עצמה, ותוך מגמה שלא להתיר לרשות לשנות החלטתה, גם כאשר מדובר באזרח אשר לא דבק

עוול בכפו. כך נפסק, למשל, בבג"ץ דותן¹⁷³⁶. הגישה הרווחת בפסיקה היא, כי הלכה זו תחול גם כאשר החלטתה של הרשות נבעה מטעות משפטית¹⁷³⁷. אף כי, בעניין טמפו הביע הנשיא גורן את עמדתו, שבמקרה של טעות מסוג זה יש מקום להקפיד עוד יותר עם הרשות¹⁷³⁸.

ההגיון העומד מאחורי גישה זו, המחמירה עם הרשות, נעוץ "בחשיבות של סופיות הדיון, ובזכותו של האזרח לדעת, היכן הוא עומד ביחסיו עם השלטון, מבלי שעליו לחשוש משינוי החלטותיה של הרשות חדשות לבקרים"¹⁷³⁹. משמע, לעניין זה אין נפקא מינה, אם חל שינוי לרעה במצבו של האזרח בעקבות ההחלטה המוקדמת של הרשות, אם לאו¹⁷⁴⁰.

דוגמה למקרה שבו לא התיר בית המשפט לרשות לחזור בה מהבטחתה מצאנו בפסק-הדין בעניין טמפו שנזכר לעיל¹⁷⁴¹. באותו מקרה דובר בחברה העוסקת בייצור ובשיווק של משקאות, ביניהם בירה "מכבי". בתקופה מ-7.11.84 עד 22.6.87 שילמה החברה מס קנייה לגבי מוצר (בירה מכבי) שהיה בפיקוח¹⁷⁴², ולפיכך אינו טעון מס קנייה. אך עובדה זו נודעה לחברה רק לאחר מעשה, ואף מנהל מס קנייה לא היפנה תשומת ליבה לטעותה זו. על-כן, בכל התקופה האמורה המשיכה החברה לדווח על מכירות המוצר ולשלם מס קנייה בהתאם. אולם משנודע לה כי התשלום מיותר, פנתה אל המנהל בבקשה שהסכומים אשר שולמו על-ידה מתוך טעות יושבו לה. ואכן, בתאריך 18.4.89 הודיע המנהל בכתב על הסכמתו לכך, אך לגבי הסכומים ששולמו לפני 1.10.86 סירב להוסיף הפרשי הצמדה וריבית. בשל המחלוקת בנקודה זו נכשל המשא ומתן בין הצדדים, והחברה פנתה בהמרצת פתיחה כדי שבית המשפט ייתן צו הצהרתי הקובע, שהיא זכאית להחזר סכומי הכסף ששילמה כמס קנייה עבור בירה מכבי.

טענתה היתה, כי די בהסכמתו העקרונית של המנהל, שבאה לידי ביטוי במכתבו מיום 18.4.89, כדי להקים לה זכות להשבת אותם כספים. מנגד טען המנהל, כי המדובר בהחלטה שניתנה על-ידי פקיד שחרג משיקול הדעת המותר לו, בכך שבבסיסה נטוע פירושו של חוק. בנוסף, טען המנהל, כי החברה ממילא לא שינתה מצבה לרעה בסתמך על מכתב זה, ועל-כן יכולה הרשות המנהלית לחזור בה מההסכמה האמורה במכתב.

נשיא בית המשפט המחוזי (כתוארו אז), אורי גורן, דחה את טענות המנהל וקבע, כי חריגה מסמכות על-פני הדברים לא היתה כאן. מכאן, פנה הנשיא לבחון אם רשאי היה המנהל לחזור בו מהחלטה זו, בטענה כי שגה בפירושו של החוק. על שאלה זו השיב בשלילה. בהתאם להלכה הפסוקה, קבע הנשיא כי בנסיבות מסוימות היה ניתן אומנם להתיר למנהל לחזור בו מהסכמתו להשיב הכספים לחברה, וזאת אפילו היה מדובר בטעות משפטית. ברם, לאור מכלול נסיבות המקרה ובהתחשב במאטריה הנדונה, יש לראות בהחלטתו האמורה של המנהל כמחייבת.

23.12 סיכום ביניים

לסיכום, ניתן לומר כך: המעמד הנורמטיבי של ההוראות המקצועיות הנו מעמד של הנחיות אל-משפטיות. אין בכוחן כדי ליצור זכות ברת-תביעה בידי של הנישום, ואין הן יותר מפרשנות אפשרית ולא מחייבת לדיני המס בישראל. הדבר הנו יפה הן ביחס להוראות

שמקשות על הנישום והן ביחס להוראות המקנות הקלות מס לפנים משורת הדין, דהיינו - קונסציות. על-פי סעיף 245, קונסציות, כל אימת שלא ניתנו מכוח הסמכה סטוטורית, אינן מותרות וממילא אין הן אכיפות.

עם זאת, יש והנישום יוכל לחייב את רשויות המס באמצעות הטענה של קיום הבטחה שלטונית על-ידי רשויות המס. במקרים מעין אלו תידון תחילה השאלה, האם קמה אומנם הבטחה שלטונית. שאלה זו תיבחן בהתאם לארבעת התנאים המקדמיים שהותוו בהלכת **סאי-טקס**¹⁷⁴³, לאמור: (1) נותן ההבטחה היה מוסמך לתיתה; (2) נותן ההבטחה התכוון להקנות לה תוקף משפטי; (3) נותן ההבטחה יכול היה למלאה; ו-(4) לא קיים צידוק חוקי לשנותה או לבטלה.

בהתאם להבחנות שנקבעו בעניין **נכסי י.ב.מ.**¹⁷⁴⁴, במידה שאכן התגבשה לה הבטחה שלטונית, יהיו רשויות המס קשורות בהחלטותיהן, ובלבד שמדובר בהחלטה שיש בה משום משגה בשיקול דעת. לעומת זאת, במקרים שבהם נעשתה החלטה מוטעית הנוגדת את החוק, חורגת מסמכות או נובעת מטעות טכנית אשר נעשתה בהיסח הדעת, תהא הרשות רשאית לחזור בה באופן רטרואקטיבי.

עם זאת, הדברים עדיין אינם כה בהירים: ראשית, לא ברור באלו נסיבות ועל-בסיס אלו טעמים רשאית הרשות השלטונית לחזור בה מהבטחתה. שנית, הדיבור 'טעם סביר', המופיע בעקבות הפסיקה כחלק מהתנאי הרביעי שנקבע בהלכת **סאי-טקס**¹⁷⁴⁵ להכרה בהתגבשותה של הבטחה שלטונית¹⁷⁴⁶, אף הוא עמום ולא ברור. שני אלו ללא ספק מותירים בידי בית המשפט שיקול דעת רחב למדי למצוא, אם יחפוץ, טעמים מטעמים שונים מדוע שלא לקשור את הרשות בהבטחתה לנישום, חרף קיום תנאיה המקדמיים האחרים של טענה זו. מצב דברים זה מעורר ספק לא קל באשר ליעילותה של טענה זו בידיו של נישום, ומעיד יותר מכל על הצורך האמיתי בהקמתו של מוסד מסודר ומקיף למתן החלטות מקדמיות ('Advance Rulings'), שיחייבו את רשויות המס בישראל, כדוגמת זה הקבוע כיום בחלק ה 2 לפקודה (חוק המיזוגים והפיצולים: סעיפים 103 ו-105ח)¹⁷⁴⁷.

23.13 השפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס בישראל

עם חקיקתם של חוקי היסוד בכלל וחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו¹⁷⁴⁸ בפרט, קנו להן זכויות יסוד רבות מעמד חוקתי מועדף בישראל¹⁷⁴⁹. מעמד נורמטיבי זה הביא באופן טבעי לשינוי בתפיסתנו המחשבתית של הפרשן - השופט, עורך הדין, חוקר האקדמיה - ולשינוי סביבתי במקומו ובמעמדו של כל חוק וחוק בפני עצמו בסבך מערכת החקיקה.

סעיף 2 לחוק-היסוד מעגן את הזכות על החיים, הגוף והכבוד; סעיף 3 מעגן את זכות הקניין; סעיף 5 מעגן את החירות האישית; וסעיף 7 מעגן את הזכות לפרטיות וצנעת הפרט. זכויות

אלה אינן מוחלטות, הן יחסיות בלבד. ניתן לפגוע בהן אם הפגיעה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה הקבועה בסעיף 8 לחוק-היסוד.

זכויות אלה השפיעו על פרשנות דיני המיסים עוד לפני עיגון בחוקי היסוד. כך, ניתן ללמוד, למשל, מדבריו של השופט (כתוארו אז) ברק בעניין **חצור**¹⁷⁵⁰:

“אכן, לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב, שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו מטרה חקיקתית, שתדריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרטי ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. **בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהיעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט ובקניין.**” (ההדגשה הוספה)

עם העיגון החוקתי של זכויות היסוד עתה, הגישה הפרשנית שבאה לידי ביטוי בדברים אלה קיבלה, ללא ספק, משנה-תוקף.

עמד על כך בית המשפט המחוזי בעניין **מועדון הים הכחול**¹⁷⁵¹:

“מן הדין לאמץ פרשנות שאין בה כדי להרחיב, מעבר למפורש את הטלת המס שיש בו פגיעה בזכות הקניין ... **דברים אלו מקבלים משנה תוקף עם קביעת השריון החוקתי לזכות היסוד של ההגנה על הקניין הפרטי.**” (ההדגשה הוספה)

כדוגמה עיונית להשלכות של חקיקת חוקי היסוד על דיני המיסים ניתן להזכיר את נושא כפל המס. כידוע, פסק-הדין בעניין **רימון**¹⁷⁵² נפסק קודם לחקיקתם של חוקי היסוד. אומנם נקבע שם, כי יש לשאוף לפרשנות המונעת תוצאה של כפל מס¹⁷⁵³, אך עדיין תוצאה זו לא נשללה לגבי מצב בו יגלה המחוקק במפורש בחוק שאכן כוונתו היא להביא לתוצאה של כפל מס.

אלא מאי? שלאחר חקיקת חוק-יסוד: כבוד האדם, סביר להניח שבית המשפט יראה כפל מס כפגיעה בזכות הקניין על-פי סעיף 3 לחוק-היסוד. מכיוון שכך, אף אם ייקבע בחוק במפורש שהכוונה היא להביא לכפל מס, ניתן יהיה לטעון לבטלותו. מדוע? מכיוון שהוא פוגע בכבוד האדם ובזכות הקניין בפרט, ואינו עומד במבחנים של פסקת ההגבלה הקבועים בסעיף 8 לחוק-היסוד¹⁷⁵⁴. טענה זו תהא יפה בין אם מדובר בחקיקה שהיא מאוחרת לחוק-היסוד ובין אם מדובר בחקיקה שקדמה לתחיקתו של חוק-היסוד¹⁷⁵⁵.

23.14 דיני המס וזכות הקניין

23.14.1 כללי

ככלל, ניתן לראות את הטלת המיסים כפגיעה ברבות מהזכויות המעוגנות בחוקי היסוד, כגון: חופש העיסוק¹⁷⁵⁶, הזכות לכבוד, הזכות לפרטיות ועוד. המחשה לפגיעתם של דיני המס במספר זכויות חוקתיות ניתן למצוא, למשל, במאמרו של פרופ' אדרעי "דיני מסים במשפט הציבורי"¹⁷⁵⁷. במאמרו זה מסביר המחבר, כיצד מערכת המיסוי פוגעת בזכויות רבות.

וכה הוא אומר¹⁷⁵⁸:

"חוק מס שאינו מתחשב בהוצאות המחיה המינימליות וממסה אותן עשוי אפוא להיחשב כחוק הפוגע בזכות החוקתית של כבוד האדם וחירותו. יתירה מזו: יתכן אף שחוק מס, המתעלם מפערים ניכרים בין הוצאות המחיה המינימליות באזורים שונים עלול להיתקל בביקורת חוקתית. למשל: בהנחה שהוצאות המחיה המינימליות כוללות שכר דירה ותשלומים עבור מזון ברמה מסוימת וישנם פערים של ממש בין גובה ההוצאות הללו בין מרכז הארץ לאזורים אחרים - ייתכן שתהיה חובה לקבוע פטור בסיסי גבוה יותר לתושבי מרכז הארץ מאשר לתושבים באזורים אחרים, שהוצאותיהם ההכרחיות לקיום הולם נמוכות יותר ... הסמכויות הנתונות לרשויות מס השונות להשיג ידיעות עשויות להתנגש עם הזכות לפרטיות ולצנעת הפרט, הקבועה כיום בסעיף 7 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. ההתנגשות עשויה להיות באחת משתי צורות עיקריות: האחת, חדירה של פקיד שומה לתחומי פרטיותו של אדם. השנייה, מסירת מידע פרטי על-ידי פקיד שומה לאחרים או לידיעת כלל הציבור."¹⁷⁵⁹ (ההדגשות הוספו)

אנו נמקד את הדיון שלהלן בפגיעה בזכות הקניין בלבד.

23.14.2 שני שלבים בבחינת השאלה האם דיני המס פוגעים בקניין

השאלה, אם דיני המס פוגעים בקניין, צריכה להיבחן בשני שלבים¹⁷⁶⁰:

1. בשלב ראשון יש לבדוק, האם דיני המס פוגעים בכלל בזכות הקניין.
 2. במידה שאכן פוגעים דיני המס בזכות הקניין, יש לעבור לבדיקה הבאה - האם הם עומדים בתנאי פיסקת ההגבלה.
- נדון בשאלות אלו כסדרן.

23.14.3 האם דיני המס פוגעים בזכות הקניין?

לא כל הדעות שוות בספרות. יש מן המלומדים הסוברים שאין זכות הקניין נפגעת על-ידי "מס טוב"¹⁷⁶¹, דהיינו - מס העונה לפחות על ארבע הדרישות הבאות: (1) ודאי וידוע מראש; (2) יעיל וזול; (3) מתחשב בנישום; (4) מבוסס על יושר אופקי ואנכי.

זו למשל, דעתו של פרופ' אדרעי¹⁷⁶²:

"דעתי שלי היא, כי זכות הקניין כלל אינה נפגעת על-ידי מסים הנכללים בהגדרת "מס טוב". ממילא מסים כאלה אינם נתונים לביקורת שיפוטית על-פי פסקת ההגבלה, ועל כל פנים אין הם צפויים לפסילה."

אדרעי רואה בדיני המס כמעין מערכת של גביית "תשלום" עבור שירותים הניתנים על-ידי המדינה, או מעין "חלוקת הכנסות" בין שותפים שונים לפרוייקט ששמו "מדינה".

ובלשונו¹⁷⁶³:

"ראשית, מס טוב הוא מנגנון לחלוקת ההכנסות שבין השותפים לפרוייקט המשותף, המאפשר לכל אדם לפעול במדינה ולייצר הכנסות. המדינה משקיעה בתשתית ולכן היא זכאית לתשואתה. הכנסה לפני תשלום מס אינה אפוא קניין של הנישום, אלא קניין משותף לו ולמדינה. המס מעביר למדינה את התשואה על השקעתה ומשאיר לנישום את התשואה על השקעתו. שנית, גם אם ההכנסה כולה שייכת לנישום בלא שותפות עם המדינה, הרי שהמס הטוב הוא בבחינת תשלום עבור רכישת סחורות ושירותים ציבוריים ועל-כן אין המס בבחינת פגיעה בקניין, אלא תשלום מחיר."

מנגד, ישנם מלומדים הרואים את המס כפגיעה אינהרנטית בקניינו של האדם¹⁷⁶⁴. ביניהם

ניתן להזכיר את פרופ' ויסמן¹⁷⁶⁵, שבמאמרו על ההתנגשות בין דיני המס לזכות הקניין, כותב כך¹⁷⁶⁶:

"פעולה המזיקה לקניינו של האדם לא תיחשב כפגיעה בקניין לעניין סעיף לחוק היסוד אם היא נגרמת בעקיפין, כתוצאה מפעילות לגיטימית של רשויות הממשל ... ההנחה מראש היא שפעולות שכאלה נדרשות לצורך ניהול משק המדינה ואל לבתי המשפט ליטול על עצמם את התפקיד של בחינת המדיניות הכלכלית-מוניטרית של המדינה. שאלה דומה עולה בקשר לחוקים המטילים מסים או הקובעים קנסות. **חוקים שכאלה פוגעים בבירור בקניינו של האדם**, אך גם בקשר לכך התשובה המקובלת במדינות שונות היא כי אין לבדוק כל מס וכל קנס שנקבע בחוק לאור המבחנים המקובלים המתירים פגיעה בקניין הפרטי אלא רואים אותם כעניין המצוי בתחומי סמכותה של המדינה, לצורך מילוי תפקידיה. יש מן המדינות שבהן קובעות החוקות במפורש שההגנה על קניינו של אדם אינה משתרעת על הוראות

המטילות מסים או הקובעות קנסות, ויש כאלה שהגיעו למסקנה זו בדרך של פרשנות." (ההדגשה הוספה)

בדעה דומה מחזיק גם פרופ' יורן¹⁷⁶⁷:

"עצם הטלת מס פוגעת בקניינו של אדם, כאשר נוטלים ממנו כספים ומעבירים אותם לשלטון."

וכך עולה גם ממאמרו של שופט בית המשפט העליון לשעבר, השופט חיים כהן¹⁷⁶⁸:

"הטלת מסים כפגיעה חוקית בזכות הקניין מתקבלת בכל שיטות המשפט המקומותיהן ולתקופותיהן כהכרח אשר לא יגונה."

23.14.4 עניין לובינסקי

בעניין לובינסקי¹⁷⁶⁹ נדונה בפעם הראשונה שאלת פגיעתם של חוקי המס בזכויות יסוד (באותו עניין - בזכות לשוויון מכוח חוק שיווי זכויות האשה, תשי"א-1951¹⁷⁷⁰). במקרה זה, לא התיר פקיד השומה לבצע חישוב נפרד לאשת הנישום ביחס להכנסתה מפרדס שהיה בבעלותה. הנישום פנה לבית המשפט בטענה, שאין לשלול מאישה נשואה את זכותה לשומה נפרדת על הכנסתה, גם כשאינה הכנסה מיגיעה אישית. את טענתו זו סמך הנישום על העמדה, כי הזכות לשומה נפרדת מוקנית לאשתו מכוח חוק שיווי זכויות האשה. לטענתו, חוק זה הנו בעל מעמד נורמטיבי גבוה מזה של פקודת מס הכנסה. מכיוון שכך, כך על-פי טענתו, הוראת המיסוי בדבר חישוב מאוחד של הכנסות בני הזוג צריכה להידחות מפני הוראות חוק שיווי זכויות האשה.

ואולם, בית המשפט דחה טענה זו. בית המשפט סבר, שחוק שיווי זכויות האשה אינו חוק "מיוחד" ¹⁷⁷¹, אלא בעל מעמד נורמטיבי הזהה לזה של פקודת מס הכנסה. מכאן, פסק כי במקום שבו המחוקק הביע בבירור את כוונתו בחוק המס לסתור את הוראותיו של חוק שיווי זכויות האשה, הרי שהדבר כשר, באופן זה שהוראת המיסוי לא ניתנת לביטול על-ידי בית המשפט.

ייתכן כי אם היה נושא זה עולה לדיון כיום, היתה מתקבלת תוצאה שונה עקב נטיית בתי המשפט להגן יותר על מעמד האשה ולראות בה נורמה חוקתית.

23.14.5 עניין בנק המזרחי

השאלה, האם דיני המס פוגעים בזכות יסוד, חזרה ונדונה בעניין בנק המזרחי¹⁷⁷², אלא שהפעם דרך הפריזמה של חוקי היסוד. הנשיא שמגר (כתוארו אז) סקר את הבעייתיות שבהפיכתו של בית המשפט לפוסק העליון בענייני מדיניות כלכלית ראויה.

וכך קבע¹⁷⁷³:

"אין מגמתה של החקיקה החוקתית בתחום הקניין לכך שבית המשפט יהפוך לרביזור העליון של סדרי הכלכלה והמשק ויבחן תבונתה של מדיניות כלכלית. אין כוונה לכך שבמסגרת הפיקוח החוקתי יארגן בית המשפט החדש את ההסדרים הכלכליים, בצורה הנראית לו צודקת או נבונה יותר."

מכיוון שכך, פסק הנשיא שמגר, שאין לראות בכל היטל או אגרה המוטלת על הציבור משום פגיעה בקניינו של אדם.

וכלשונו¹⁷⁷⁴:

"פגיעה בקניין לצורך העניין שלפנינו הודגמה על-ידי הפניה לאקטים חקיקתיים בעלי השלכות אישיות מהותיות, למשל אלו שמכוחם מופקע רכושו של אדם, ללא פיצויים נאותים, בשרירות או תוך הפרה מהותית אחרת של זכויותיו. אין כוונה לכך שבית המשפט יפעיל את סמכויותיו החוקתיות לגבי הטלת כל אגרה או חובת ביול שאין בהם הכבדה, רק בשל כך שיש בהם כמובן, לפי טבע העניין, בתשלום כלשהו. אם כל נושא שולי כאמור יועבר לבדיקה לפי סעיף 8, יעסקו בתי המשפט בכל מקרה של שינוי בלתי משמעותי של אחוזי המס בדיונים ארוכים ומייגעים, שבהם תצטרך המדינה להביא ראיות להצדקת המס, ובתי המשפט יהפכו למעשה לנותני חתימת האשרור או הביטול של כל אקט פיסקאלי. התפתחות כזאת אינה רצויה."

עם כל זאת, במישור העקרוני נדמה עדיין שהנשיא היה בעמדה, שדיני המס אכן פוגעים בזכות הקניין. הימנעותו מבחינת דיני המס דרך הפריזמה של חוקי היסוד ופיסקת ההגבלה (סעיף 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם) נבעה אפוא מטעמים של **מדיניות משפטית**, ומכך בלבד.

בשונה מהנשיא שמגר, השופט (כתוארו אז) ברק, העדיף, באותה עת, להשאיר בצריך עיון את השאלה, האם דיני המס "פוגעים" בקניינו של הפרט.

וכה הוא אמר¹⁷⁷⁵:

"עקרונית ניתן לומר, כי פגיעה בקניין מתרחשת כאשר הערך הרכושי של אינטרס קטן לעומת ערכו עובר לפעולת החקיקה. עם זאת פעולות השלטון הרגילות והיום-יומיות עלולות להשפיע על ערך רכושו של הפרט. האם לראות בהן פגיעה בקניין המחייבת בחינה חוקתית בגדריה של פסקת ההגבלה או לשלול מהן את סיווגן כפגיעה? שאלות אלו יעסיקו אותנו בעתיד, ומן הראוי להשאירן בצריך עיון. על-כן מבקש אני להשאיר בצריך עיון את "מיקומו" של הדיון שחברי הנשיא עורך בחוקית המס, האם מקומו הראוי הוא בהגדרת המושג "פגיעה"."

23.14.6 גישת בתי המשפט לאחר פסק-הדין בעניין בנק המזרחי: עניין ארנסון

בחינה מדוקדקת של הפסיקה בנושא זה מלמדת על כך, שאין כיום הכרעה ביחס לשאלה, האם דיני המס פוגעים באופן אינהרנטי בזכות הקניין והאם הם כפופים במישרין לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו.

נדמה שמאז פסק-הדין בעניין **בנק המזרחי**¹⁷⁷⁶, השתרשה בבית המשפט מגמה כללית של התחמקות מהכרעה בשאלה עקרונית זו. בתי המשפט מאמצים התנהגות פסיבית ונמנעים מלהכריע בשאלת הפגיעה בקניין בהקשר של דיני המס. ככל הנראה, נובעת מגמה זו מהקשיים שביישום ההגנה החוקתית ביחס לדיני המס.

עמד על כך פרופ' וייסמן¹⁷⁷⁷:

"הקושי הכרוך בהגנה החוקתית בפני חוקים המטילים מסים נובע, בין השאר, מכך שבדרך כלל ניתנת ההגנה לקניין בהתייחס לנכסים מוגדרים. מסים, לעומת זאת, פוגעים בדרך כלל, ברכושו הכללי של האדם אך לא בנכס ספציפי כלשהו. קושי אחר הכרוך בנושא זה נובע מן ההנחה המקובלת שהמסים מספקים מימון לתקציב הכללי ולא לתכלית מוגדרת. כיוון שכך אין אפשרות להעריך את הפגיעה שבנטילת מס לעומת תכלית מוגדרת כלשהי שלהגנתה מוטל המס."

גישה ספקנית יותר ניתן למצוא בדבריו של השופט דר' ביינ בעניין **ארנסון**¹⁷⁷⁸. באותו עניין הזכיר השופט ד"ר ביינ את עמדתו של פרופ' אדרעי לעיל וביקש להימנע מלהיכנס לשיקולים חוקיים¹⁷⁷⁹:

"קיים ויכוח בשאלה אם הטלת מס יש בה פגיעה בזכות היסוד לקניין ויש הסוברים שלפחות הטלת "מס טוב" אינו מהווה פגיעה כזאת... אינני סבור שהשאלה מתי מותר למשיב לתקן שומה או להוציא שומה חדשה שתוצאותיה דומות לתיקון שומה, היא שאלה שיש לה היבטים חוקתיים."

במקום להכריע בשאלה זו, בתי המשפט מניחים א-פריורי, שקיימת פגיעה, ועוברים ישירות לשלב השני, דהיינו: לבחינת השאלה, האם עומדים דיני המס בתנאי פיסקת ההגבלה שבסעיף 8 לחוק-היסוד, אם לאו. ואומנם, כך נעשה גם בעניין **מועדון הים הכחול**¹⁷⁸⁰, בעניין **זנדברג**¹⁷⁸¹ וכן בעניין **סגל**¹⁷⁸². בפסקי-דין אלה בית המשפט פנה ישירות לבדיקת התכלית והמידתיות לפי פיסקת ההגבלה בחוק-היסוד, ללא כל דיון מקדמי בשאלה, האם יש או אין פגיעה בזכות הקניין. שהרי ממה נפשך: במידה שהחוק עומד בתנאי פיסקת ההגבלה, הרי הנו חוקתי. ובמידה שלא, ממילא אין הוא חוקתי.

23.14.7 האם עומדים דיני המס בתנאי פיסקת ההגבלה?

השאלה העיקרית העומדת למבחן ביחס לפיסקת ההגבלה הינה זו: האם דיני המס עומדים במבחני התכלית הראויה והמידתיות. גם כאן, בבואו לדון בתנאי פיסקת ההגבלה, נמנע בית המשפט מלהיכנס לשאלות רחבות ועקרוניות של מדיניות חברתית-כלכלית ראויה ולתכלית

הרחבה של חוקי המס, אלא עסק רק בתכלית הצרה והספציפית של כל חוק מס בפני עצמו. דוגמה טובה לכך ניתן למצוא בפסק-הדין בעניין **זנדברג**¹⁷⁸³. באותו עניין נדונה חוקתיותו של חוק התשריר¹⁷⁸⁴, שהטיל על האזרח אגרה באופן רטרואקטיבי. השופט (כתוארו אז) ברק נמנע מלבחון את התכלית הרחבה של החוק ואף נמנע מלדון בשאלה, האם זכות הקניין אכן נפגעה. ברק הניח מראש, שזכות הקניין נפגעה, ובחן רק את התכלית הספציפית של מניעת התמוטטות רשות השידור.

וכפי שהוא ביטא זאת¹⁷⁸⁵:

"אפנה איפוא במישרין לשאלת המשנה השניה, שעניינה חוקתיות הפגיעה בזכות הקניין, בהנחה שזכות הקניין אכן נפגעה. חוקתיותה של הפגיעה בזכות הקניין נקבעת בגדרה של פסקת ההגבלה (סעיף 8 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו), הקובעת: "אין פוגעים בזכויות שלפי חוק-יסוד זה אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו" ... לטענת העותר, חוק התשריר אינו הולם את ערכיה של מדינת ישראל "בהיותו חקיקה רטרואקטיבית ... ובהכשירו לכאורה' גביית כספים שנעשתה שלא כדין" ... לדעתנו, הדין עם המשיבים. חוק התשריר נועד לתכלית ראויה. הוא בא לתקן תקלה פורמלית, ובכך למנוע התמוטטותה של רשות השידור. כפי שנמסר לנו, סכומי האגרה שניגבו ואשר לטענת העותר יש להשיבם, הם בסכום העולה על מיליארד ש"ח. לדעתנו, חקיקה שנועדה למנוע התמוטטות רשות השידור בשל התקלה שאירעה בחוקיות האגרות היא לתכלית ראויה."¹⁷⁸⁶

מדיניות זו של בית המשפט נובעת, ככל נראה, מהאיזון שבין הרצון להימנע ממצב בו בית המשפט הופך "לרביזור העליון של סדרי הכלכלה והמשק"¹⁷⁸⁷, הבוחן את התבונה המדינית-כלכלית של כל חקיקת מס בפני עצמה, לבין הרצון למנוע מהשלטון לנהוג בשרירות כלפי האזרח.

אין ספק אפוא, כי טרם נסתם הגולל באשר למידת השפעתם של חוקי היסוד על פרשנות דיני המס. נראה שעוד נכוננו לנו שינויים והתפתחויות מעניינות ביחס לאיזון הנדרש בין הצורך להעשיר את קופת האוצר על-ידי גביית מיסים מן האזרח ובין הצורך ליישם את דיני המס בצורה נכונה מבחינה מקצועית ובאופן הוגן וצודק כלפי האזרח.

23.15 סיכום פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל

כפי שנאמר לעיל, הגישה האנגלית המסורתית של פירוש דווקני אומצה בדיני המס בישראל בתקופת המנדט הבריטי ולאחר מכן במדינת ישראל. גישה זו הוחלפה בהדרגה בגישה שונה, המתנערת מכללי פרשנות ספציפיים לדיני המס ומדגישה את הפרשנות התכליתית. שופטים

רבים נוקטים בגישה זו, יש מאחוריה הסכמה כללית וכמעט שאין חולק על אופן יישומה הסביר¹⁷⁸⁸.

פרשנות תכליתית פירושה העדפת מהות על-פני צורה. כך גם הדבר בדיני מיסים. אף כאן קיימים עשבים שוטים, שהעדיפו לפרש עסקה לפי צורתה, כפי שהיה בפרשת **ווסטמיניסטר** להלן.

ככל שהדבר נוגע לפרשנות עסקה זו או אחרת, נראה כי הנטיה הכללית סוטה מהחלטת בית המשפט האנגלי בעניין **Duke of Westminster**¹⁷⁸⁹, שם הועדפה הצורה על-פני התוכן. אין ספק שבתי המשפט בישראל אימצו את גישת הפרשנות התכליתית ונטלו שיקול דעת סביר. בעניין **הרשקוביץ**¹⁷⁹⁰, בית המשפט העליון אימץ פרשנות תכליתית באופן סביר, באמצע פירוש המבוסס על תכלית החוק ועל לוגיקה, תוך מציאת תימוכין במילים של החוק. בעניין **רימון**¹⁷⁹¹ המשיך בית המשפט ופירש מילות חוק בצורה עקבית עם הגיון השיטה. כך נעשה גם בעניין **שלם ואח**¹⁷⁹² ובפסקי-דין נוספים.

לא נופתע אם בתי המשפט בישראל יפתחו את גישתם זו ויסטו מהלכת **Duke of Westminster**¹⁷⁹³, כפי שעשו בתי המשפט האנגליים. עידון הגישה הפרשנית התכליתית בדיני המס בישראל נחוץ מטעמים רבים, אך ראוי לזכור כי המשך פרשנות זו מוסיף ודאות ולא גורע ממנה. הדבר יחזק את הוודאות של הנישומים, ישמור על עיקרון הפרדת הרשויות, ייתן ביטוי לייחודם של דיני המס ויבטיח שמירה על זכויות היסוד.

פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל