

ניגוד העניינים המובנה בפעילות רשות המסים - השלכותיו על הפרוצדורה, חזקת החוקיות המינהלית ופרשנות החקיקה

מאת

עו"ד עמית קריגל¹

לנישום המגיש דו"ח לרשויות המס יש אינטרס אישי ישיר בתוצאות השומה שתיקבע לו, המשקפת את חלוקת הרווח שהפיק, בינו ובין אוצר המדינה. מנגד, מחשבה אופיינית היא, כי לרשות המס אין אינטרס בתוצאות השומה, ועל כן יש להניח, כי פעולתה אובייקטיבית וניטרלית. ככל שזו משוואת הכוחות בין הצדדים, ותחת ההנחה, כי לנישום יש יתרון בשל העובדה שהוא מכיר את מאפייני הפעילות הנבחנת טוב יותר מפקיד המס, נקבעו לאורך השנים בדין ובפסיקה יתרונות משמעותיים לטובת רשויות המס, בהיבטי הפרוצדורה, הראיות ופרשנות החקיקה.

במאמר זה נבקש לבחון תחילה את הנחת הניטרליות של רשויות המס. טענת היסוד הינה, שלרשות המסים אינטרס בגביית המס ועל כן היא איננה גורם ניטרלי, אלא מי שמצויה מעצם תפקידה במצב ניגוד עניינים מובנה, "נאמנות כפולה", בין חובתה לפעול לגביית מס אמת לבין ייעודה כאחראית לגביית מס עבור אוצר המדינה בהתאם ליעדים שנקבעו לה. לפיכך, רשות המסים איננה גורם ניטרלי במחלוקת בינה לבין הנישום, אלא גורם בעל אינטרס עצמי. הרשות רוצה לגבות יותר, הנישום רוצה לשלם פחות - והרי לפנינו מחלוקת שגרתית בין שניים האוחזים באותו ארנק. יתר על כן, גם אם נניח (הנחה שמרנית עד מאוד) שאין לניגוד העניינים המתואר כל השפעה בפועל, הרי שיש להצביע על רשות המסים כרשות מינהלית שבסיס הפעילות שלה כרוך במצב ניגוד עניינים מובנה.

מההכרה בקיומו של ניגוד העניינים המובנה של רשות המסים ובכך, שהנישום ורשות המסים הם שני צדדים בעלי אינטרס כספי, לצד ההבנה שאין אפשרות לעקר את מצב ניגוד העניינים הניצב בבסיס פעילותה של רשות המסים (בשונה מאדם המצוי בניגוד עניינים אותו ניתן להעביר מתפקידו), נגזרות מסקנות מעשיות הנוגעות לצמצום היתרונות שהוענקו לרשות המסים בבירור מחלוקות עם נישומים. במאמר זה, זה נבקש להתייחס לשלושה היבטים: **הראשון**, ההיבט הפרוצדורלי הנוגע לעדיפות שיש לתת בהליכי ערעור מס לכללי המשפט האזרחי על פני כללי המשפט המינהלי; **השני**, במישור הראייתי - קריאה לצמצום השימוש בחזקת החוקיות המינהלית; **והשלישי**, במודעות להשפעות מצב ניגוד העניינים על הליכי חקיקה ופרשנות חקיקה.

1. משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין.

נושאים אלו יוצאים כולם מאותו שורש - בכלם מושפעת פעילותה של רשות המסים מניגוד האינטרסים המובנה בו היא פועלת, ובכולם תאפשר ההכרה והמודעות, פיתוח מערכת איזונים נאותה להתדיינות בין נישומים לרשות המסים.

מהותו של מצב ניגוד עניינים

מצב ניגוד עניינים מתקיים, כאשר לעובד ציבור עשוי להיות עניין כפול בתפקיד. לצד חובתו למלא את התפקיד לטובת הציבור יש לו עניין נוסף בתפקיד, אם כתועלת אישית לו או לגורם אחר המקורב לו ("ניגוד עניינים אישי"), ואם כתועלת לגורם מוסדי אחר בו הוא מכהן ("ניגוד עניינים מוסדי").² ניגוד עניינים נאסר בנסיבות של "מצב ניגוד עניינים" - גם אם לא התקיים ניגוד עניינים בפועל, ולא התקבלה החלטה על בסיס שיקולים זרים, והוא נבחן על בסיס "מבחן אובייקטיבי, מבחן של האדם הסביר, היודע את כל פרטי העניין".³ תוצאותיו עשויות להיות פסילת אדם לכהונה או תפקיד.

הטעמים לכלל האוסר על עובד ציבור להימצא במצב ניגוד עניינים הוצגו במאמר שפרסם הפרופ' א' ברק⁴ לפני למעלה מארבעה עשורים, ומאז הפכו למושכלות יסוד :

"ההנחה הסמויה והאנושית היא כמובן, שהאדם דואג לענייניו, ולא פועל כדי להזיק לעצמו. אם נאפשר לאותו אדם לפעול גם בענייני הזולת כרצונו, חזקה עליו שנמצא אותו כשהוא ממשיך לדאוג לענייניו ובכך מזיק ופוגע בזולת. ...

שנית, טעם מוסרי ציבורי, החל בעיקר לעניין משרתי הציבור. קיומו של שירות ציבורי סדיר, אחראי ובעל עמדה ציבורית נאותה, מחייב שיהיה אמון בציבור כי ההחלטות של הרשויות הציבוריות הן ענייניות, נעשות ביושר ובהגינות, ללא משוא פנים וכי לכל אזרח הבא במגע עם השלטון ניתן יחס של שוויון. עובד ציבור הנמצא במצב של ניגוד עניינים פוגע באמון הציבור ובעקרונות שלטון החוק, ויוצר מועקה ואכזבה בציבור כולו. לא רק שלעיתים לא נעשה צדק, אלא תמיד לא נראה שנעשה צדק ...

... ומן הראוי הוא, שבני הציבור כולם יוכלו לתת אמון במוסדות השלטון. רוצים או לא לקיים בישראל חברה מתקדמת, הבנויה על מינהל ציבורי תקין, על שלטון החוק ועל יחסי אנוש המעוצבים על בסיס של יושר, הגינות וטוהר מידות. להבטחתם של אלה באו הכללים בדבר האיסור להימצא במצב של ניגוד אינטרסים." (עמ' 15-16; ההדגשות כאן ולהלן אינן במקור)

2. ראו בהרחבה י" זמיר, **הסמכות המינהלית** (כרך א' מהדורה שנייה 2010), עמ' 576-590 (להלן: "זמיר, **הסמכות המינהלית**"); י" זמיר, "חזקת החוקיות במשפט המינהלי", **ספר אור** - קובץ מאמרים לכבודו של השופט תיאודור אור (2013), 771-741 (להלן: "זמיר, **חזקת החוקיות**"); י" זמיר, "ניגוד עניינים במרחב הציבורי", **ניגוד עניינים במרחב הציבורי משפט, תרבות, אתיקה, פוליטיקה** (עורכים: דפנה ברק ארז, דורון נבות, מרדכי קרמניצר; תשס"ט), 225 (להלן: "זמיר, **ניגוד עניינים**").

3. א' ברק, "ניגוד עניינים במילוי תפקיד", **משפטים** י" (תשמ"ז), 11, 12 (להלן: "ברק").

4. שם, עמ' 11.

מצב ניגוד עניינים מתקיים גם כאשר מילוי התפקיד הציבורי עצמו יוצר מתח בין אינטרסים שונים עליהם אמור בעל התפקיד להגן, ותוצאתו "נאמנות כפולה", כפי שניסח זאת הפרופ' י' זמיר :

"יש תפקידים ציבוריים שכרוכה בהם תופעה של 'נאמנות כפולה', כלומר מתח בין נאמנות כלפי היבט אחד של התפקיד לבין נאמנות כלפי היבט אחר של התפקיד, כאשר שתי הנאמנויות אינן עולות בהכרח בקנה אחד. לעיתים 'נאמנות כפולה' כזאת נובעת מעצם התפקיד או ממהות הגוף.⁵"

הדיון שלפנינו יתמקד במאפייני הנאמנות הכפולה הבאים לידי ביטוי בפעילות רשות המסים, בהכרח להכיר בקיומה, בהשפעותיה, ובדרך הנאותה להתמודד עמה.

המאפיינים המוסדיים של רשות המסים - ניגוד עניינים מובנה

רשויות המינהל מקבלות החלטות רבות מספור, במגוון תחומים ובשלל מאפיינים. במקרים רבים לרשות המינהלית אין אינטרס ישיר בהחלטות אותן היא מקבלת, למעט האינטרס הגלום בקידום מדיניותה, בהתאם להוראות החוק. לדוגמה, פקיד רישוי כלי ירייה המקבל החלטה בנוגע למתן רישיון נשק לפלוני מאשר את הבקשה או דוחה אותה, על בסיס הוראות החוק והקריטריונים שנקבעו, המשקפים מדיניות המאזנת שיקולים שונים. אין לרשות הרישוי (ובוודאי שלא לפקיד הרישוי) כל תועלת, ישירה או עקיפה, מקבלת הבקשה או דחייתה, ותוצאות פעילותה של רשות הרישוי אינן נמדדות בקשר עם כמות הרישיונות שהנפיקה.

באופן דומה, מנהל מחלקת החינוך ברשות מקומית, המחליט על שיבוץ ילדים בבתי הספר בתחומי הרשות, איננו נמדד לפי מספר השיבוצים שביצע. אין לרשות המקומית יעדים כמותיים לשיבוץ, או תועלת מהחלטות השיבוץ כשלעצמן, אלא בהיותן ביטוי מעשי ליישום המדיניות והקריטריונים שהיא קבעה.

גם החלטות רשויות התכנון בתחום התכנון והבנייה נדרשות לאזן בין קידום יעדים כלכליים של תעשייה ותעסוקה לערכים של הגנת הסביבה ושטחים ירוקים לרווחת הציבור.⁶ רשות התכנון איננה נמדדת על בסיס תוצאות החלטה מסוימת, אלא על בסיס יכולתה לקדם ערכים המשקפים בעיניה תועלת לציבור. למותר לציין, כי בכל החלטות האמורות, האזרח לגביו מתקבלת החלטה עשוי להיות מושפע ממנה באופן ממש, והיא עשויה להיות כרוכה בתוצאות כלכליות לגביו, אולם הרשות המקבלת את החלטה בוחנת, בראש ובראשונה, את משמעותה כלפי הציבור הרחב, ואת מידת הגשמת המדיניות הציבורית באמצעותה, ולצד זאת את השפעותיה על האזרח המבקש.

5. זמיר, הסמכות המנהלית, 580, ה"ש 28.

6. ד' ברק ארז, "אינטרסים נוגדים וניגוד אינטרסים במשפט המינהלי" ניגוד עניינים במרחב הציבורי משפט, תרבות, אתיקה, פוליטיקה (עורכים): דפנה ברק ארז, דורון נבות, מרדכי קרמניצר; תשס"ט, 209, 210.

בשונה מההחלטות האמורות, כאשר פקיד המס קובע שומה לנישום, הוא איננו מפעיל מדיניות הנוגעת ביסודה לאיזון בין אינטרסים רחבים של הציבור, אלא מקבל החלטה הנוגעת לגביית מס נקודתית, שמשמעותה - האם סכום מסוים של שומה שנוי במחלוקת יהא כספו של הנישום, או שיינטל מידיו כמס לטובת אוצר המדינה. ומכאן, ללב הטענה: מעצם העובדה, שלרשות המסים יעדי גבייה כמותיים הנקבעים בהחלטת ממשלה, לרשות יש "אינטרס", כי השומה תהיה גבוהה וכי הרשות תגבה יותר מס כסף באופן שיאפשר לה לעמוד ביעדים שנקבעו לה. **על כן נמצאת רשות המסים, בהכרח, במצב מובנה של ניגוד עניינים.**⁷ איננו מבקשים לטעון, כי לפקיד השומה או למי מעובדיו יש תועלת אישית בהגדלת הגבייה, אולם לא ניתן לחלוק על כך, שלרשות יש תועלת בכך, שהרי כך היא מגשימה את ייעודה. גם הרשות, נקפיד לציין, איננה מתעשרת מגביית המס במובן זה שהמס שגבתה משפיע על תקציבה - וכך ראוי. הטענה היא, כי לרשות אינטרס להגדיל את הגבייה ולמצער, **היא איננה שוות נפש לתוצאות גביית המס.**⁸

למאפיינים המוסדיים של הרשות המינהלית הקרנה על הדרך הראויה להפעלת ביקורת שיפוטית על החלטותיה. בתיאוריה שעיצבה לאחרונה ד"ר מיה רויזמן-אלדור,⁹ תחת ההנחה, כי: "ההליך המינהלי כולל הקלות דיוניות וראייתיות ניכרות לרשות המינהלית, בשונה מהפרוצדורה האזרחית הרגילה שמתייחסת לבעלי הדין התייחסות שיוויונית וכוללת כלים דיוניים וראייתיים רבים ומגוונים מאלו שבעתירה המנהלית",¹⁰ מבקשת המחברת להציע "תיאוריה גמישה" לקביעת הפרוצדורה בהתדיינות מול רשויות המינהל, שתושפע משלושה היבטים מרכזיים: מעוצמת הפגיעה שהאינטראקציה בין הפרט לרשות המינהלית עלולה להסב לפרט, מפערי הכוחות בין הפרט לרשות המינהלית, וממאפייניה המוסדיים של הרשות המינהלית.

על בסיס מצע רעיוני זה, סוקרת המחברת סוגים שונים של הליכים מינהליים,¹¹ ומבקשת לבחון את הפרוצדורה הראויה ליישום לגביהם. התחום הקרוב לענייננו נוגע למיסוי מוניציפלי. אפיון הזכות, בדומה לדיני המס הכלליים, נוגע לפגיעה בזכות הקניין המדורגת בפסגת זכויות האדם על פי הדין הפוזיטיבי. פערי הכוחות בין הצדדים, מתייחסים למצבים שונים, שהרי הליכי ארנונה מתקיימים, כמו הליכי שומה בדיני המס, מול משקי בית קטנים כמו גם מול תאגידי ענק. עם זאת, גם חברת ענק, גדולה ככל שתהיה, איננה נהנית מכוחה ומסמכויותיה של הרשות, ואיננה חשופה לידע העצום של הרשות המינהלית ולנתונים שבידיה.

7. במובן זה הטענה המוצגת על ידינו הינה טענה קונספטואלית, שאיננה מייחסת לרשות המס או לעובדי הרשות אינטרס אישי. בעבר נבחנו טענות הנוגעות לשיטת התגמול של עובדי הרשות, למדידת התשואה, ולליגת הגבייה שהתקיימה בין משרדי השומה, ונבדק, האם יש באלו כדי ליצור אינטרס אישי ומכוחו חשש להטיה בתהליכי קבלת ההחלטות. ראו י' תמר, "שיטת התגמול והמדידה הנהוגות באגף מס הכנסה" - השלכות ציבוריות", **הכנסת, מרכז המחקר והמידע** (23.2.10).

8. בהתאמה, הרשות גם אינה שוות נפש להחזרי מס שנגבו ביתר - ראו דו"ח מבקר המדינה 66א (2015) בפרק העוסק ברשות המסים בקשר עם "מיצוי הטבות מס והשירות לנישום". הביקורת התמקדה בפעילות חסר של רשות המסים להשבת מיסים שנגבו ביתר.

9. ד"ר מיה רויזמן-אלדור, **עתירות מנהליות - היבטים תיאורטיים ומעשיים של הליך ההתדיינות** (נבו, 2019) (להלן: "רויזמן אלדור").

10. שם, עמ' 328.

11. עתירות מינהליות בנושאי מינהל האוכלוסין, ארנונה, אגרות והיטלים מוניציפליים, מכרזים ובתחום התכנון והבנייה.

שאלת האפיון המוסדי היא המעניינת בהקשר של הדיון שלפנינו. בדומה לפקיד השומה, גם פקיד הארנונה של הרשות המקומית מפיק את השומה והנישום נדרש להתגונן כנגדה. בהקשר זה מצביעה המחברת על הבעייתיות בתהליכי קבלת החלטה בקביעת שומת הארנונה ובביקורת עליה:

“ראשית, בתור עובד הרשות המקומית, יש להניח שפקיד השומה מבקש להשיא את ההכנסות מגביית ארנונה לרשות המקומית שממנת את שכרו. שנית, מנהל הארנונה ברשות המקומית שתפקידו לשמוע השגות על שומת הארנונה, הוא אמנם נושא תפקיד הממונה על ידי מועצת הרשות המקומית מכח חוק, ובתור שכזה הוא אינו כפוף לכאורה להוראותיהם של ראש הרשות המקומית ... ועליו להחליט לפי מיטב שיקול דעתו. אולם... ברור כי קיימת הטיה מובנית בתפקיד זה לטובת האינטרסים של הרשות המקומית ... אם לא די בכך, הרי שגם הליך הערר על החלטת מנהל הארנונה נגוע בהטיות מבניות לא פשוטות ...”¹² (עמ' 361-362)

דומה בעינינו, בהקבלה, שלא יהא מי שיחלוק על טענה לפיה ה-DNA החינוכי ברשות המס, המחלחל מראשיה אל אחרוני המפקחים והפקידים הוא, כי יש לשאוף להגדלת הגבייה, לצמצם החזרים ולהגביל הטבות. מיעד הגבייה המוטל על רשות המסים בהחלטת ממשלה, “נגזרות” מחויבויות משנה לדרגי השטח. לגישה חינוכית זו השפעה מהותית על תהליכי קבלת החלטות. בפועל שואף פקיד המס (בכל הדרגים), להיחשב כמי שהשיג תשואת מס גדולה יותר מעמיתיו, לקבל הערכה מהממונים עליו ולקדם את המוניטין שלו במערכת, שגבייה היא היעד הבסיסי שלה. עיטורי הצטיינות, על דרך השאלה, יוענקו למפקח שגבה יותר מס, ולא למפקח שהודיע לנישום, כי מצא טעות לטובתו. כך טבען של מערכות, וכך טבעם של בני אדם.

על מורכבות האינטרסים המלווים את תהליכי קבלת החלטות ברשויות העוסקות בגבייה עמד לאחרונה המשנה לנשיאה מלצר, בעניין **יוסף אחמד יונס**.¹³ פסק הדין עסק בשאלה, האם קיימת חובת פנייה מוקדמת לרשות המינהלית טרם הגשת תובענה ייצוגית, על רקע חזקת החוקיות המינהלית, היוצאת מנקודת הנחה, כי הרשות פועלת לטובת האינטרס הציבורי. בהקשר זה מפנה המשנה לנשיאה זרקור ממוקד אל הטיות קוגניטיביות בפעילותה של הרשות המינהלית:

“המחקר הכלכלי-התנהגותי מלמד כי הטיות קוגניטיביות עלולות לגרום לכך שמשרתי ציבור יפעלו באופן שאיננו מקדם בהכרח את האינטרס הציבורי, על-אף שכוונותיהם הסובייקטיביות טהורות. כך, אפילו משרתי ציבור ישרי-דרך עלולים לקבל החלטות לטובת האינטרס האישי שלהם, גם אם כוונותיהם המודעות הן לקדם את רווחת הכלל (עיינו, למשל: Yuval Feldman, Behavioral ethics meets behavioral law and economics, in Oxford Handbook of Behavioral Law and Economics (Eyal Zamir and Doron Teichman Eds., 2014); Yuval Feldman, The Law of Good People 32-57 (2018); Eyal Zamir and Raanan Sulitzeanu-Kenan, Explaining Self-Interested Behavior of Public-Spirited Policy Makers, 78 (Public Administration Review 579-592 (2018)).

12. ראו שם, ה"ש 141: “כשהשומה נבחנת בבתי המשפט לאחר שמוצו הליכי ההשגה והערר בתוך הרשות המינהלית - כפי שהראיתי לעיל - מדובר בהליכי בקרה ופיקוח חלשים הסובלים מהטיות מבניות קשות”.

13. דנ"מ 5519/15 יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, נבו (17.12.19).

באותה מידה קיים חשש שאותם משרתי ציבור יפעלו לטובת האינטרס קצר-הטווח של הרשות (קרי, הם יעדיפו ניסיונות למנוע הגשה של תובענה ייצוגית בעקבות פנייה מוקדמת על ידי עריכת הסדר אינדיבידואלי עם הפונה, וזאת ללא הענקת פיצוי מתאים לו ולבאי-כוחו בגין מאמציהם), על פני האינטרס הציבורי ארוך-הטווח, המחייב הפסקה של גבייה שנעשתה בניגוד לדין... (עמ' 84)

הצוהר שפתח המשנה לנשיאה מלצר לניתוח מאפייני הפעולה (המודעים והלא מודעים) של פקידי הציבור, מורחב במאמרם של זמיר וסוליציאנו-קינן, המוזכר בפסק הדין הנ"ל. הללו מציגים את המובן מאליו:

"...Public officials may well be "good people" who are committed to the ethos of civil service and to norms of impartiality and advancement of the overall social welfare. They are, however, human beings - and as such, they are susceptible to automatic and often unconscious self-serving biases that may lead them to make decisions that advance their own interests, and those of powerful interest groups, rather than the general good." (עמ' 584)

יהא מי שיטען, שאין לרשות המס "נאמנות כפולה". חובתה "לגבות מס אמת" - ואינטרס זה לבדו, אמור לכוון את פעילותה באופן כללי, ואת פעולות עובדיה באופן פרטני. על כך נשיב, רטוריקה לחוד, ומציאות לחוד. במציאות, על רקע ייעודה של רשות המסים לגביית מסים ולעמידה ביעדים כמותיים, עשוי להתחולל בקרבם של פקיד המס מאבק, בין רצונו לפעול כדין ולגבות בדיוק את המס המתחייב - מס אמת, לא פחות ולא יותר, לרצונו לזכות להערכה ולהכרה בהצלחותיו, על בסיס קנה המידה המקובל במערכת בה הוא פועל. לא תמיד האינטרס האישי הינו מודע, לעיתים הוא פנימי, מעודן וסמוי מן העין, לעיתים הוא מייצר רק "תנועה קלה" בין אינטרסים שונים - ובכל זאת, לא ניתן להתעלם ממנו - כמבסס את יסוד ה"חשדנות" המתעורר כלפי החלטות שהתקבלו במצב של ניגוד עניינים. בפרט אמורים הדברים, בהתייחס למחלוקת העוסקת ב"נגיעה כספית", נסיבות בהן קבעה ההלכה המשפטית מקדמת דנא בעניין **ישראל שימל**,¹⁴ כי הרגישות לניגוד עניינים הינה מוגברת ביותר:

"כל "נגיעה" כספית או חפצית בנושא הדיונים, קטנה או גדולה, משמשת פסול אוטומטי, לפי שבמסיבות אלה מניח החוק משוא פנים."¹⁵

למותר לציין, כי איננו מכוונים למצבים קשים וקיצוניים של התעמרות בנישומים, ולמקרים (גם אם מעטים יחסית) שזכו לביקורת נוקבת של בתי המשפט,¹⁶ כי אם למצבים שגרתיים לחלוטין; פקיד השומה מתעקש, כי תשלום שקיבל עובד ממעבידו הינו משכורת ולא הכנסה הונית כפי שדווחה.

14. בג"ץ 174/54 ישראל שימל נ' רשות מוסמכת לצורך הסדר תפיסת מקרקעין ואח', פ"ד ט 459, 462.

15. זמיר בחיבורו ניגוד עניינים, ה"ש 2 לעיל, מעדיף גם בנסיבות אלה את מבחן "האפשרות הסבירה".

16. ראו דוגמאות מהעת האחרונה: ע"מ 19458-04-20 יגאל מסיכה נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה, "מיסים" לד/4 (דצמבר 2020) ה-305; ע"מ 7270-04-18 יוליה יקירביץ נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" לג/1 (מרץ 2019) ה-202; ע"מ 36068-01-18 אהרן יוסופוב נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה, "מיסים אונליין" (27.4.20).

אם צודק פקיד השומה ותתקבל עמדתו, הסימטריה מחייבת להגדיל את הוצאות השכר של המעסיק. האמנם יקפיד המפקח לעדכן את המעסיק (או את פקיד השומה המטפל במעסיק) בשומה שערך ולהציע מיוזמתו לערוך תיקון מתאים (שמשמעותו איון תוצאת המס שהניבה השומה), או ינסה להימנע מכך, כך שלשומה שערך תהא תוצאת מס אפקטיבית? במקרה אחר, לאחר בדיקה מעמיקה ויסודית מצא המפקח, כי יש לאשר שומה עצמית בה סיווג הנישום את עצמו כתושב חוץ. האמנם, יקבע המפקח שומה לפי סעיף 145(א)(1)(א) לפקודה ויאשר באופן פוזיטיבי את השומה העצמית, או שיעדיף להותיר את השומה עצמית על כנה, כדי להותיר פתח להעלאת טענות בדבר סטטוס הנישום כתושב חוזר ותיק, לכשיממש נכס בעתיד הרחוק? במקרה שלישי, הנישום והמפקח מנהלים דיון על שווי השוק של עסקה בין צדדים קשורים. האם יטען המפקח, שתפקידו לגבות מס אמת (ואף לא שקל אחד יותר), כי השווי גדול "רק" ב-20% ממה שהוא באמת סבור, כדי לקדם את תוצאת המו"מ? האם עלול מפקח לנקוט עמדה קיצונית, בצפייה שהפעלת לחץ בדרך של יצירת סיכון כספי מוגדל אצל הנישום תביא אותו להסכם? בדוגמאות אלו, האופייניות לחיי המעשה, ואינן מצריכות מחקר אמפירי (ולמעשה, מגוון הדוגמאות רחב מני ים), סוטה המפקח מאינטרס מס אמת אל עבר אינטרס גביית המס, כאשר הוא משוכנע, כי הוא מבצע את תפקידו כראוי.¹⁷

התבוננות מציאותית מובילה איפוא למסקנה, כי לרשות המסים "נאמנות כפולה" כלשונו של זמיר, בין חובתה של הרשות לגבות מס אמת על פי דין, לשאיפתה לגבות מס (וכמה שיותר), ולהשיג את היעדים שנקבעו לה. לפיכך, יש להכיר בכך שרשות המס איננה גורם ניטרלי במחלוקת בינה לבין הנישום, אלא גורם בעל אינטרס עצמי. הרשות רוצה לגבות יותר, הנישום רוצה לשלם פחות - והרי לפנינו מחלוקת בין שניים האוחזים באותו ארנק. יתר על כן, מכיוון שהמבחן לקיום מצב ניגוד עניינים הינו על בסיס ניתוח אובייקטיבי של האדם הסביר, ודי ב"מצב ניגוד עניינים" אף ללא השפעה בפועל, הרי שיש להצביע על רשות המס כרשות מינהלית שבסיס הפעילות שלה כרוך במצב ניגוד עניינים מובנה.^{18,19}

כל שאמרנו עד כה, אינו אלא מבוא לדיון. נטעים ונדגיש את המובן מאליו, אין כל ספק בנחיצותה של רשות מס במדינה דמוקרטית. זו צריכה לפעול במרץ וביעילות, להעסיק עובדים איכותיים ולמלא כראוי את ייעודה לגביית מיסים.

17. ונזכיר כי בניגוד לנישום, פקיד המס איננו נושא בעלויות ניהול ההליך, ואיננו משקלל אותן כסיכון.
18. למותר לציין, כי אין מדובר בתופעה ייחודית לרשות המסים בישראל. בעבר נטען, כי לעובדי הביטוח הלאומי בארה"ב מקבלים תמריצים רבים על מנת לצמצם הטבות שהם מספקים, כדי לחסוך כסף למחלקות שלהם ולהראות תוצרי הכנסות מרשימים, במקום לדאוג שזכאים יממשו את זכויותיהם; שוטרים מתומרצים לבצע מעצרים יותר מאשר למנוע פשיעה וכיו"ב. ראו רויזמן-אלדור, ה"ש 9 לעיל, עמ' 343 ה"ש 54.
19. דוגמה אחרת של ניגוד עניינים מובנה בפעילות רשות מינהלית והשלכותיה, בתחום שונה לחלוטין, הוצגה לאחרונה בקשר עם הפעלת מדובבים על ידי המשטרה. ראו ט' ששון, "לקחים שניתן כבר להפיק מפרשת זדורוב", **הארץ**, 25.5.01: "הקושי המרכזי בשיטת המדובב נעוץ בכך שהמשטרה חפצה מאוד לקבל הודאה בביצוע הפשע החמור. קרוב לוודאי שחוקריה מאמינים שהחשוד הוא העבריין "הנכון" וכעת יש "רק" להוכיח זאת. **בכך היא מצויה בניגוד עניינים מובנה ביחס למידע שהיא מוסרת למדובב מבעוד מועד**. ... קושי נוסף הוא שגם המדובב נמצא ניגוד עניינים, שכן מלאכתו היא להציג תוצאות חיוביות בפני שולחיו": <https://www.haaretz.co.il/blogs/taliasasson/BLOG-1.9841377>

ברם, ככל שנכונה ההנחה בדבר קיום "מצב ניגוד עניינים מובנה" - ומכיוון שאין כל אפשרות לבטל אותו (בשונה מאיש ציבור ספציפי המצוי בניגוד עניינים, אותו ניתן להעביר מתפקידו או להגביל באופן אחר), יש להידרש לשאלה האופרטיבית, מה ראוי שתהיינה ההשפעות של ההכרה בקיומו של מצב ניגוד העניינים, ובאיזה אופן ניתן לצמצם את השפעתו?

מטבע הדברים, צפויה הרשות המינהלית להתקשות בזיהוי ניגוד העניינים המובנה בו היא מצויה, ובוודאי שאין בכוחה לפקח עליו.²⁰ על כן, הבחינה של מצב ניגוד העניינים והשפעותיו על החלטות הרשות, תתרחש בבתי המשפט במסגרת ביקורת שיפוטית על החלטותיה. אמנם, בבתי המשפט מתברר רק היקף זניח מכלל ההליכים שמקיימת רשות המסים, בעוד ניגוד העניינים המובנה בפעילות הרשות מתקיים בכל רבדי קבלת החלטות המתבצעות על ידה, אולם פסיקת בתי המשפט עשויה להיות, מעבר למקרה המסוים שנדון, מקור השפעה על האופן בו מתנהלים ההליכים ועל תהליכי קבלת החלטות.

כאמור, במאמר זה, זה נבקש להתייחס לשלושה היבטים הנקשרים בעינינו למצב ניגוד העניינים המובנה של רשות המסים ולהשלכותיו על הדיון המשפטי: הראשון, ההיבט הפרוצדורלי הנוגע לעדיפות שיש לתת בהליכי ערעור מס לכללי המשפט האזרחי על פני כללי המשפט המינהלי; השני, במישור הראיתי - קריאה לצמצום השימוש בחזקת החוקיות המינהלית; והשלישי, במודעות להשפעות מצב ניגוד העניינים על הליכי חקיקה ופרשנות חקיקה. נושאים אלו יוצאים כולם מאותו שורש - בכולם מושפעת פעילותה של רשות המסים מניגוד האינטרסים המובנה בו היא פועלת, ובכולם תאפשר ההכרה והמודעות להשפעה זו, פיתוח מערכת איזונים נאותה להתדיינות בין נישומים לרשות המסים.

ניגוד העניינים המובנה: היבטי פרוצדורה

דומה, כי בעניין זה משקפת ההתנהלות המשפטית הכרה מעשית במחלוקות בענייני מסים כסכסוך בין שני צדדים בעלי אינטרס מקביל. מחלוקות בין נישומים לרשויות המס מתבררות בבתי המשפט, ככלל במסגרת הליכי ערעור מס, והן חלק מן ההליכים המינהליים שבין אזרח לבין רשויות המדינה. במקביל, תקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978 (להלן: "תקנות הערעורים") המסדירות את הפרוצדורה של ערעורי מס הכנסה,²¹ יונקות חלק מתקנות סדר הדין האזרחי, ויוצרות דמיון בין בירור מחלוקות בדיני המס לבירור מחלוקות אזרחיות.²²

לכפל הכובעים של ההליך, כערעור מינהלי או כמחלוקת אזרחית, היבטים שונים. אחד הבולטים בהם נוגע לשאלה, האם הליך הערעור בדיני המס הינו הליך המתחיל בירור משפטי חדש (DE NOVO), ועל כן רשאי הנישום להעלות בו טענות חדשות ולהביא ראיות חדשות,

20. זמיר ניגוד עניינים, ה"ש 2 לעיל, 268.

21. ובמקביל תקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965, ותקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.

22. יצוין, כי קיימים סוגים נוספים של הליכים בין נישומים לבין הרשות עליהם לא חלות תקנות ספציפיות, לדוגמה: מחלוקות בענייני גבייה ומחלוקות בענייני בלו על דלק. עם זאת מערכת יחסי הכוחות העקרונית בין הצדדים מאופיינת בצורה דומה בכל המצבים.

ככל מחלוקת אזרחית המתבררת לראשונה בבית המשפט, או שמא מדובר בהליך הממשיך את הליכי השומה והוא תחום לסד הנושאים שהתבררו בהם.²³ בעניין **רובומטיקס**,²⁴ עיצב בית המשפט העליון, בעקבות עמדה שהציגה רשות המסים בהליך, "גישה עניינית וקונסטרוקטיבית", כלשונו:

"... רשמנו לפנינו את דברי בא כוח המשיב שקרא לכל העוסקים בתחום דיני המס לאמץ גישה עניינית וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס. גם לפי גישת המשיב אין מקום לחסום דרכם של נישומים המבקשים להעלות טענות חדשות במסגרת ההליך הערעורי לפני בית המשפט המחוזי, אך בשל כך שטענות אלה מועלות בראשונה לפני בית המשפט, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. ...

הטעם לכך נעוץ, לטענת המשיב, בכך שבית המשפט המחוזי אמור אמנם להכריע במחלוקת בין שני בעלי דין החלוקים ביניהם, הנישום מצד אחד ופקיד השומה מצד שני, אך מוטלת עליו החובה לוודא שהשומה שהוצאה לנישום היא שומת אמת ושהוראות הדין בתחום המס תיושמה באופן נכון ומתוך חתירה לכך שישולם מס אמת על ידי הנישום.

אנו מקבלים את הצהרת המשיב - כפי שהיא עולה מתגובתו לבקשה שלפנינו - לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה, בנתון לשיקול דעת הערכאה הדיונית, ... ואכן, בית משפט זה פסק זה מכבר כי בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת ..."

רובד עמוק יותר הנעוץ בכפל הכובעים של ערעור המס, נוגע למהות הביקורת השיפוטית בהליכים אלו; אם מחלוקת אזרחית לפנינו, הרי שעל בית המשפט להכריע, מי צודק בה. אולם, אם הליך מינהלי לפנינו, עשוי בית המשפט להסתפק בבחינת השאלה, האם קביעת פקיד המס הינה סבירה, מבלי להחליף את שיקול דעתו של פקיד השומה. עיון בפסקי הדין האופייניים בערעורי מס, מלמד, כי במישור זה, נוטה המטוטלת במובהק לעבר הדיון האזרחי.²⁵ ככלל, רשאי הנישום לפרוס מסכת ראייתית מלאה ולהציג טיעון משפטי שלם בפני בית המשפט, במתווה שהציגה רשות המסים ואומץ בידי בית המשפט העליון בעניין **רובומטיקס הנ"ל**.

23. עמ"ה 68/93 מיקרוקול נ' פקיד שומה, "מיסים" 2/ (אפריל 1996) עמ' ה-79; ו"ע 9612-09-17 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, "מיסים" לד/1 (מרץ 2020) ה-288. וראו גם מאמרו המקיף של מ' שקל, "על הסובייקטיביזציה של מערכת הצדק הפיסקאלית", "מיסים" כח/2 (אפריל 2014) א-1.

24. ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, "מיסים אונליין" (2.4.15); גילוי נאות: הח"מ ייצג בהליך את לשכת רו"ח שביקשה להצטרף להליך.

25. ראו ד' בייך "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני מיסים", **משפט וממשל** ג(1), תשנ"ה-1995, 277, שביקש להעדיף את הקוטב המינהלי של ההליך, ומנגד, רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" 6/ (דצמבר 1992) ה-125 (להלן: "עניין ארד"); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, "מיסים" 4/ (אוגוסט 2003) ה-71 (להלן: "עניין כ.ו.ע.").

בתי המשפט בהליכי הערעור בדיני המס, בוודאי בערכאות הדיוניות, בוחנים את החלטות הרשות לגופן באופן מפורט ויסודי,²⁶ והחשש לפיו יצמצם בית המשפט את שיקול דעתו לבחינת סבירות ההחלטה נשוא הערעור, ללא בחינת ההחלטה לגופה, לעת הזו, איננו ממש. במישור זה דומה, כי הקווים לאפיון מודל הפרוצדורה הרצוי, המוצע בספרה הנ"ל של רויזמן-אלדור אינם רחוקים ממאפייני הביקורת השיפוטית בפועל על הליכי השומה.

ניגוד העניינים המובנה: צמצום השימוש בחזקת החוקיות המינהלית

בבוא ערעור המס בשערי בית המשפט זוכה רשות המסים ליתרונות מובהקים בתחום דיני הראיות. נטל השכנוע, כנטל עיקרי, מוטל על הנישום, מכוח הוראת סעיף 155 לפקודה המורה, כי "חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער",²⁷ ומשתלב עם סיווגו של הנישום המערער כ"תובע" בתקנה 9(ב) לתקנות הערעורים הנ"ל.²⁸ לצד אלו, נפגע מצבו הראייתי של הנישום גם מכוחה של חזקת החוקיות המינהלית (המכונה לעיתים: חזקת התקינות המינהלית), העומדת נגדו, ואותה הוא נדרש לסתור. בעוד שהיתרונות של רשות המסים בנוגע לנטל השכנוע וסיווג הנישום המערער כתובע, נקבעו בהוראות הדין,²⁹ הרי שהיתרון הראייתי מכוחה של חזקת החוקיות המינהלית, בו נבקש להתמקד, הינו יציר הפסיקה.

חזקת החוקיות המינהלית הוצגה על ידי פרופ' זמיר,³⁰ כדלקמן:

26. ברם, לעיתים אומצה גישה שונה, ובית המשפט הסתפק בביקורת מינהלית, ראו לדוגמה ע"מ-26814-09-2011 **11 אסי ברשישט נ' פקיד שומה אשקלון**, "מיסים אונליין" (29.11.17):
- "באשר למידת התערבות ערכאת הערעור בקביעת השומה יש לומר, כי ערכאת הערעור לא תמרה להתערב באופן קביעת השומה, זאת כאשר מדובר בצירוף סביר של הנחות סבירות שעמדו בבסיסה וזאת בין היתר לאור אי רצונה להמיר את שיקול הדעת של פקיד השומה בשיקול דעת ערכאת הערעור וכן, לאור חזקת תקינות המנהל".** בעניין זה עדיין יפים דבריו של השופט א' ויתקון בע"א 62/58 פקיד השומה תל אביב 1 (מזרח) נ' מרדכי כץ, פ"ד י"ג 166, 168 ו"מיסים אונליין".
27. בכפוף לסייג בסעיף לגבי שאלות פנקסיות.
28. התוצאה המשפטית בחוק מע"מ זהה בעיקרה, ראו סעיף 83(ד) לחוק מע"מ, כפי שהתפרש בעניין **ארד**, ה"ש 25 לעיל.
29. העיסוק ביתרון הראייתי של הרשות, הקבוע בהוראות הדין - חורג ממסגרת מאמר זה. אולם, נסב את תשומת הלב לכך, שבעניין זה התפתחה ההלכה, כי "המוציא מחבירו" הנושא בנטל הראיה בהליכי המס הינו הנישום, על אף שלכאורה, הוא המחזיק בכספו, והרשות היא שמבקשת להוציא מידיו (בעיקר, על בסיס ההנחה כי לנישום יתרון במידע על פני הרשות, ולכן נכון יותר להטיל את הנטל עליו). כך התגבשה ההלכה בהלכת **ארד** ובהלכת **כ.ו.ע.**, ה"ש 25 לעיל, ברם, הלכות אלו עסקו במס תשומות - בו הנישום הוא שמבקש להוציא מידי הרשות מס שבידיה. הרחבת הפרדיגמה של הנישום כמוציא מחבירו לכלל דיני המס באופן פרשני, חרף העובדה שהדיון בהצדקותיה היה מצומצם, מצדיקה לטעמנו בחינה מחודשת, אפשר במסגרת רפורמה נדרשת בפקודה. לביקורת חשובה בעניין זה ראו מאמרו של בייך, ה"ש 25 לעיל, וראו גם י' קסטל, "על נטל הראיה במע"מ לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו", **"מיסים"** טו/5 (אוקטובר 2001) א-80. נוסף ונציין, כי ההנחה, לפיה לנישום יתרון במידע איננה נכונה בכל מצב, ועשויה להיות מושפעת מהסוגיה שבמחלוקת. כך, למשל, בראיות לביסוס טענת אפליה דווקא לרשות המינהלית יתרון המבוסס על היכרות עם מקרים דומים, שאינם ידועים לנישום (ראו לאחרונה ע"מ 20-08-62537 **אברהם בסר נ' אגף המכס ומע"מ - יחידת ביקורת פשיעה חמורה**, "מיסים אונליין" (3.3.21), פסקה 12 ואילך).
30. זמיר, ניגוד עניינים, ה"ש 2 לעיל, עמ' 742.

"חזקת החוקיות במשפט המנהלי מניחה כי החלטות של רשויות מנהליות התקבלו כדין. חזקה זו מגינה על כל ההחלטות של כל הרשויות בכל סוג של הליך לפני כל בית משפט. אם תובע או עותר טוענים כי החלטה מנהלית מסוימת התקבלה לא כדין, בניגוד לחזקת החוקיות, עליהם נטל ההוכחה. נטל ההוכחה כולל את נטל השכנוע ואת נטל הראיה. נטל השכנוע דורש מן העותר להוכיח את טענתו שהחלטה המנהלית לוקה בפגם משפטי. נטל זה רובץ על העותר בהתדיינות מנהלית עד גמר ההתדיינות. אם לא הרים את נטל השכנוע, ההחלטה המנהלית עומדת בחזקת החוקיות. והעתירה תידחה. זהו נטל הגיוני וחיוני... נטל כזה אינו מוטל על התובע בהתדיינות אזרחית."

מקורותיה של חזקת החוקיות המינהלית אינם בהירים דיים, וספק האם קיימת לה הצדקה ממשית, מעבר לנוחות שהיא מספקת לרשויות המינהל. עמד על כך פרופ' זמיר, ללא כחל וסרק, כדלקמן:

"... מדוע אם כן נגזר על הזכות המינהלית מעמד נחות? התשובה נעוצה, כאמור, בהיסטוריה של המשפט באנגליה, שבה נחשבה הביקורת השיפוטית על המינהל הציבורי, בתחילת דרכה, כמעשה חסד מצד השלטון. כיום תשובה זו אינה עומדת במבחן. ... אפשר אולי להסביר את ההבחנה ... באמצעות הצורך להגן על המנהל הציבורי מפני הטרדה על ידי תביעות סרק רבות. אך ספק אם הסבר זה עומד במבחן, אם מבחינה עקרונית ואם מבחינה מעשית. אף על פי כן קשה לשרש מסורת ארוכה ונוחה (למנהל הציבורי) כל כך." (עמ' 757)

מכל מקום, הפסיקה הכירה בחזקת החוקיות המינהלית וקבעה, כי כוחה יפה גם למערכת היחסים שבין נישום לבין רשויות המס, במגוון הקשרים, על פני ספקטרום רחב, שלא הובחנו די הצורך זה מזה. בקוטב האחד, ניצבים מקרים בהם תמכה חזקת החוקיות המינהלית, לדידו של בית המשפט, באישור שיקול הדעת ועמדתו המשפטית של פקיד המס, ובקוטב השני נעשה שימוש בחזקה להכשרת ליקויים פרוצדורליים גרידא.

האפיון הרחב לאפשרות השימוש בחזקת החוקיות המינהלית בדיני המס, הוצג בדברי השופט ד' לוי בעניין **ארד הנ"ל**. השופט לוי איננו עורך הבחנה בין שימושים שונים בחזקת החוקיות, אלא מחזיק את הרשות כמי שפעלה כדין בקביעת צו השומה, ללא הבחנה בין היבטים הנוגעים לפרוצדורה, היבטים הנוגעים לבחינת הראיות, או היבטים הנוגעים לשיקול הדעת. משהוכשר הצו, מכוח חזקת החוקיות המינהלית והוטל על הנישום נטל השכנוע לשנותו - הרי שהוכשרו כלל ההיבטים הכרוכים בקביעתו, וזו לשונו:

"פעולתה של רשות מס, המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין, והמעוניין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות הוא הנישום המערער עליו. לכן, על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית המשפט כי יש לבטל את הצו או לשנותו. עם הוצאת הצו נוצר מצב מסוים, שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי - עליו נטל שכנוע, זאת זולת אם קיימת הוראה מיוחדת בחוק לעניין נטל השכנוע ו/או נטל הבאת הראיות." (שם, בעמ' 108)

השימוש הבסיסי בחזקת החוקיות המינהלית נעשה בפסיקה בקשר לקושי של הרשות בהוכחת עמידה בתנאים טכניים הנוגעים לקביעת השומה ולמועד מסירתה לנישום. כך, בעניין **שפיגולנט**,³¹ עמד בית המשפט על ההצדקות לשימוש בחזקה, בהקשרים הנוגעים להיבטי פרוצדורה:

"חזקת התקינות נובעת בעיקר משיקולים של יעילות ומעשיות. ראשית, לא ייתכן להטיל על המשיב את נטל בזבוז המשאבים הכרוך בהליך השיפוטי רק על יסוד טענה בעלמא שמעלה המערער. שנית, קשה לצפות לתיעוד מלא ומדויק, לאורך שנים, של כלל הפעולות הנעשות כעניין של דבר יום ביומו במנגנון הפנימי של המשיב. ... ככל שפרק הזמן שחלף מאז התקבלה ההחלטה הוא ארוך יותר, כך גוברת ההצדקה להסתמכות על החזקה בהקשרים אלה."
(עמ' 216)³²

ברם, שימוש בחזקת החוקיות המינהלית נעשה גם להצדקת שיקול הדעת של הרשות. כך בעניין **ע.ש. נהריה ספורט**³³ שימשה החזקה נימוק להענקת יתרון איכותני לשיקול הדעת המקצועי של הרשות. בית המשפט קבע, כי:

"כדי לקבוע, במסגרת דיני המס, סיווג נכון של החייב במס - אם מדובר בעוסק מורשה או מלכ"ר - יש לעמוד על קריטריונים מאבחנים ויישומם על הפעילות הנדונה של המערער; לצורך יישום העקרונות הנ"ל ותוך בחינת החלטת המשיב לגופה, אין להתעלם מן העובדה, כי מדובר בהחלטה של רשות מינהלית, שכישוריה יוחדו לצורך עיסוק בתחום המס, ומכאן קיומה של חזקת התקינות."

הביקורת השיפוטית במקרה כזה, במיוחד כאשר מתברר כי דרך קבלת ההחלטה נעשתה כדיון, אינה מצדיקה התערבות שיפוטית, לפחות לא בשלב זה של פעילות המערערת." (עמ' 265-266)

בעניין **סלים שלמה עג'מי**³⁴ נעשה שימוש בחזקת החוקיות המינהלית, לתמיכה בעמדה המשפטית של רשות המסים במחלוקת בענייני גבייה, שהתבררה כתובענה ייצוגית, כדלקמן:

"הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך. לטובת הרשות עומדת חזקת תקינות, ולפיה ניתן להניח ככלל שמעשה גביה של הרשות הציבורית נעשה כדיון. בנוסף, ניהול הליך של תובענה ייצוגית כנגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה, וכתוצאה מכך לפגוע בתפקודה."

31. ע"מ 15-06-32523 חיים שפיגולנט נ' פקיד שומה רחובות, "מיסים" לב/3 (ספטמבר 2018) ה-200.
32. אמנם בערעור על פסק הדין בע"א 6570/18 חיים שפיגולנט נ' מדינת ישראל - רשות המיסים - פקיד שומה רחובות, מיסים לד/4 (דצמבר 2020) ה-139, בית המשפט העליון אישר חלק זה של ההחלטה, אולם בחר לא להסתמך על חזקת החוקיות המינהלית, אלא על קביעה פוזיטיבית כי פקיד השומה נהג כדיון (בהתאם לדיון שחל באותה עת).
33. ע"ש 509/03 ע.ש. נהריה ספורט בע"מ נ' מדינת ישראל/משרד האוצר/אגף מע"מ ומכס - עכנ, "מיסים" יט/1 (פברואר 2005) ה-262.
34. ת"צ 15-05-48871 רשות המסים נ' סלים שלמה עג'מי ואח', "מיסים" ל/5 (אוקטובר 2016) ה-264.

מנגד, לא נכון לאפשר לרשות חסינות מפני ניהול תובענה ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקינה רק משום שאיננה גורמת לאזרח נזק בהיקף כזה אשר יצדיק מבחינתו פתיחה בהליך משפטי. (פסקה 44)³⁵

אמנם, לא בכל ההקשרים הסכימו בתי המשפט לאמץ טענות הנוגעות לשימוש בחזקת החוקיות. בעניין זייתון תעשיות שמנים³⁶ נקבע, כי החזקה אינה חלה במצב בו פעלה הרשות בחוסר סמכות:

“ברי כי חזקת התקינות המנהלית עליה בין היתר נסמכת הרשות, והקובעת כי רשות מנהלית מוחזקת כמי שפעלה כדין כל עוד לא הוכח אחרת, כפופה לעקרונות היסוד של המשפט המנהלי, וביניהם, עקרון העל בדבר חוקיות המינהל, הקובע כי אין סמכות לרשות מנהלית אלא זו שהוענקה לה על פי חוק. ”זהו הכלל הבסיסי בדיני המינהל הציבורי: הוא משמש לביקורת החוקיות של כל החלטה מינהלית ללא יוצא מן הכלל” (זמיר, ע' 49).

בעניין בדארני עלי³⁷ נקבע, כי חזקת התקינות המינהלית לא תחול על קביעה עובדתית שאיננה בידיעת הרשות, כדוגמת הצורך להביא ראיה לאי רישום תקבול בידי נישום (בנסיבות בהן לקביעת הרשות הייתה עשויה להיות גם משמעות פלילית), כבסיס להחלטה מינהלית הנגזרת מקביעה זו. בית המשפט מתח את קו הגבול לשימוש בחזקה, בין קביעה עובדתית-ראייתית, לגביה אין לעשות שימוש בחזקה (בין היתר, בשל ההשלכות הפליליות), לקביעה הנוגעת לשיקול הדעת השומתי - לגביה פועלת הרשות בתחום מומחיותה, ועל כן ייתכן שיש טעם ליתן משקל לחזקת החוקיות, בלשונו:

“...כל השיקולים הכלליים בפרשת ע"א גיורא ארד נ' מנהל מע"מ פד"י מ"ו(5) 101 להטלת נטל השכנוע בעניני מס על הנישום, אינם חלים לדעתי בכל הנוגע לרישום תקבול.

אמנם גם החלטה הקובעת שלא נרשם תקבול היא החלטה מינהלית שלזכותה עומדת “חזקת התקינות”, אך אין מדובר בהחלטה מינהלית רגילה, אלא בקביעת עובדה אשר יש לה השלכות מרחיקות לכת בשל “הסנקציות” הפליליות (ראה סעיף 216(7) לפקודה) והמעין עונשיות (למשל סעיף 33) הכרוכות בה.

לטובת הנישום עומדת חזקת החפות שלפי דעות שונות הפכה לזכות יסוד מוגנת על ידי חוק יסוד כבוד האדם וחירותו ... לדעתי, יש להעדיף חזקה זו המוגנת חוקית, על חזקת התקינות שהיא חזקה עובדתית שנוצרה בעיקר למניעת הטרדה מהרשות בפני תביעות סרק ומשקלה מועט ...

יתר על כן, יש טעם אולי ליתן משקל לחזקת התקינות כאשר רשות המס פועלת בתחום מומחיותה שהוא בעיקר קביעת השומה, אך כשמדובר בקביעת עובדה, קרי אי רישום תקבול בסמוך לקבלתו, אין לרשות המס כל יתרון שבמומחיות.

35. וראו גם בהקשר להפעלת סמכויות גבייה של הרשות המינהלית על פי הוראות סעיף 106 בחוק מס ערך מוסף בע"מ 19-07-15397 פתחי אבו מדינג נ' רשות המיסים - מנהל מס ערך מוסף באר שבע, “מיסים אונליין” (5.5.21).

36. ע"א 708/08 מדינת ישראל נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ, “מיסים” כד/2 (אפריל 2010) ה-284.

37. עמ"ה 5003/97 בדארני עלי נ' פקיד שומה חיפה, “מיסים” יב/5 (אוקטובר 1998) ה-166.

מדובר ב"מילה" של מבקרי המס מול "המילה" של הנישום. וכאשר באים להטיח בנישום עוון של התנהגות בלתי תקנית, אין מוטל עליו כל נטל, לא של הבאת ראיות ולא של נטל השכנוע.³⁸

בעניין עופר מנירב³⁹ עסק בית המשפט העליון בפרק הזמן בו מחויבת רשות בהשבה בקשר עם תובענה ייצוגית שהוגשה כנגדה. ראוי לעיין בדברי השופט הנדל בניתוח הסוגיה, המציגים למעשה את מצב ניגוד האינטרסים המובנה בפעילות הרשות, כפי שהוא מזוהה על ידי בית המשפט, ואת השפעתו על ההכרה בחזקת החוקיות המינהלית, כדלקמן:

"... העמדה לפיה יש להתחשב בחזקת התקינות המינהלית בניתוח ההסדרים הייעודיים החלים על תובענות ייצוגיות נגד רשות, מקובלת עלי במישור העקרוני. ... אולם, מעבר לכך ששופטי הרוב באותו עניין ייחסו לחזקה משקל נמוך יותר, נראה שהנסיבות בענייננו שונות: החשש איננו מקנוניה מכוונת שהרשות תיטול בה חלק, אלא מפני תמריץ שיגרום לה לזהות את האינטרס הציבורי עם האינטרס הכלכלי קצר הטווח בהמשך הגבייה - למצער במקרים שבהם חוסר החוקיות אינו מובהק ... מטעמים אלה, אין בחזקת התקינות המינהלית כדי לרפא את הקושי הכרוך בתמריץ השלילי שהפרשנות המצמצמת מעניקה לרשות - ובוודאי שאין בה כדי לשכנע כי פרשנות זו עדיפה מנקודת המבט של תכלית האכיפה והפסקת ההפרה. ..." (עמ' 28)

השופט הנדל מכיר איפוא בקיומו של ניגוד אינטרסים היוצר "תמריץ שלילי" לרשות בזיהוי האינטרס הציבורי הנכון (או בנוסח מעודן יותר: העדפת אינטרס ציבורי קצר טווח - גבייה מוגדלת, על פני אינטרס ציבורי ארוך טווח - גבייה נכונה), בפרט, במצבים בהם חוסר החוקיות איננו מובהק. הדברים קרובים לטיעון, לפיו, גם כאשר הרשות פועלת למען האינטרס הציבורי, לא ניתן לקבוע, כי היא שוקלת אותו במדויק, ויש להכיר בקיומו של חשש מפני מצב בו תעדיף רשות המס גביית מס עודפת על פני "מס אמת". בנסיבות אלו נפגמת ההצדקה להסתמכות ראייתית על חזקת החוקיות המינהלית.

כאמור, התכלית המרכזית של חזקת החוקיות המינהלית - מניעת הטרדה של הרשות המינהלית בטענות סרק. על כן, מקומה הטבעי בקשר עם היבטים טכניים הנוגעים לפרוצדורה - האם נשלח מכתב? האם נחתם כדיון? האם הסמכות אכן הופעלה על ידי גורם מוסמך? ועוד כהנה.⁴⁰

38. וברוח זו ראו גם עמ"ה 2025/98 פייביש גדי נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" טו/5 (אוקטובר 2001) ה-151.

39. דנ"מ 8626/17 עופר מנירב, רו"ח נ' מדינת ישראל - משרד האוצר - רשות המיסים, "מיסים אונליין" (11.11.20).

40. השימוש בחזקת החוקיות הולם ענייני פרוצדורה; חוסר בפרוטוקולים מדיונים (ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' ג' קרן, "מיסים" לא/1 (פברואר 2017) ה-97; בג"ץ 987/94 יורנט קווי זהב (1992) בע"מ ואח' נ' שרת התקשורת, הגב' שולמית אלוני ואח', פ"ד מח(5) 412 (1994)); הוכחות הנוגעות למשלוח הודעות עיקול (ע"א 8158/16 אפרים בן מנחם נ' פקיד שומה מס הכנסה חיפה ואח', "מיסים" לב/4 (דצמבר 2018) ה-116); ליקוי רישומים בנוגע לחוב (ע"א 3901/11 דוד מחקשווילי ואח' נ' רשות המיסים בישראל ואח', "מיסים" כז/5 (אוקטובר 2012) ה-197) וכיו"ב. נעיר, כי יש לצפות שעם התקדמות מערכות התייעוד הממוחשבות לא תוכל רשות מינהלית להעלות טענה, כי חומרים רלוונטיים שאמורים להיות בידיה לא נשמרו (בעוד שטענה דומה מפיו של נישום, כי מסמכים רלוונטיים לא נשמרו בידיו - תתקשה לקבל אהדה). יש לצפות, כי הרשות תתעד את פעולותיה ותשמור את התייעוד, כך שלא תידרש לחזקה המניחה פעולה תקינה. המציאות שהתקיימה בעבר, עת נשמרו תיקי נייר ומזכרים המועדים לפרוענות, איננה מתקיימת עוד בפתח העשור השלישי של המילניום. להתפתחות מגמה ברוח זו, ראו בעניין שפיגולנט הנ"ל, הי"ש 32 לעיל, כדלקמן:

בשונה משימוש בחזקת החוקיות המינהלית בקשר עם עניינים טכניים - פרוצדורליים, אנו סבורים, כי בשל המאפיינים המוסדיים של רשות המסים, יש להימנע משימוש בחזקת החוקיות המינהלית, במחלוקות עובדתיות אחרות, ובוודאי שיש להימנע משימוש בה במחלוקות הנוגעות להפעלת שיקול הדעת על ידי רשות המס. יש לתת את הדעת לכך, שמשמעות השימוש בחזקה בהיבטים הנוגעים לשיקול הדעת שהופעל היא, שהלכה למעשה בוחר בית המשפט, שלא להכריע במחלוקת בין הצדדים במתכונת המקובלת במשפט אזרחי, אלא להסתפק בקביעה, כי החלטת הרשות תקינה, בהיותה מוחזקת שפעלה כדין. בעקיפין נוצרת איפוא החלטה שיפוטית המסתפקת בבחינת סבירות ההחלטה המינהלית, תחת בחינה של ההחלטה המינהלית לגופה. בכך מקהה השימוש בחזקה את סיווג ההליך כמחלוקת אזרחית, ומקרב את הדיון לעולם המשפט המינהלי, סיווג שאינו הולם את המאפיינים המוסדיים של רשות המסים, ואיננו מתיישב עם הגישה הרווחת בבתי המשפט בנוגע למהותו של ערעור המס.

כאמור, הכרה בניגוד העניינים המובנה אין משמעותה, כי יש פגם בהתנהלות רשות המס, אלא כי אין להעניק לשיקול הדעת או לפרשנות המשפטית של הרשות יתרון או עדיפות ללא הצדק. משמעות הדברים בהקשר שלפנינו היא, כי ראוי להימנע מייחוס משקל לחזקת החוקיות המינהלית אלא בענייני פרוצדורה, ובפרט, אין לייחס לה משקל במקומות בהם נבחן שיקול הדעת של הרשות. בוודאי שאין בחזקת החוקיות, שנועדה לשמש כלי ראייתי, לסייע בהכרעה במחלוקת משפטית.

ניגוד העניינים המובנה: היבטי חקיקה ופרשנות

כאמור, הכרה בניגוד העניינים המובנה בו מצויה רשות המסים עשויה להשפיע על היבטי פרוצדורה (העדפת מנגנוני ההליך האזרחי לבירור המחלוקת) ועל המישור הראייתי של בירור מחלוקת במסגרת ערעורי מס (צמצום השימוש בחזקת החוקיות המינהלית). רובד שלישי, לגביו נסתפק בדברי מבוא לדיון רחב יותר, נוגע לאופן בו משפיע ניגוד העניינים המובנה על היבטים הנוגעים להליכי חקיקה בדיני המס ועל פרשנות הדין.

תהליך הפרשנות המשפטית, בכל סוגי ההליכים ובכל תחומי המשפט, מקבל משקל ממש, במצבים בהם נתקל בית המשפט בקושי, כאשר התוצאה המשפטית הראויה בנסיבות המקרה שלפניו, איננה מתיישבת (לכאורה) עם האופן בו מנוסח החוק. במקרים בהם המתח בולט במיוחד, קורא לעיתים בית המשפט למחוקק לתקן את החוק (בין אם, במקרה שהובא בפניו, הצליח בית המשפט לגשר על הפער בין התוצאה הרצויה ללשון, והתיקון נדרש להבהרת העניין, ובין אם לאו).

"החלטתו של פקיד השומה לבער את תיק המס של הנישום לשנת המס הרלוונטית, מבלי לשמר בידיו העתק צילומי של התיק, וזאת למרות ידיעתו כי חוב המס בגין השומה שהוצאה טרם שולם, מעוררת אף היא תחושת אי נוחות. ודוק, תקנות הארכיונים אכן התירו את ביעור תיק המס בחלוף התקופה שנקבה בהם, ואולם אין הן מחייבות זאת".

קריאות לתיקון החוק מתקיימות בכל תחומי המשפט, גם בהליכים שהמדינה אינה צד להם, וגם כמובן בדיני המס.

אלא שבהקשר של דיני המס, עשויה קריאת בית המשפט לתיקון חוק, להצביע על חוסר מודעות להשפעתו של ניגוד האינטרסים המובנה. אכן, במצבים בהם דוחה בית המשפט את עמדת הרשות, קריאה לתיקון החוק צפויה ליפול על אוזניים קשובות. דוגמה מובהקת להתנהלות זו נראתה בעקבות עניין **ורד פרי**.⁴¹ באותו מקרה קבע בית המשפט העליון, כי יש להתיר בניכוי הוצאות טיפול בילדים, והמליץ על תיקון חקיקה:

"מכל מקום, קביעת הכללים שיאפשרו יישום העיקרון שנקבע בפסק דין זה נתונה למחוקק או למחוקק המשנה וטוב יעשו אם יסדירו את הנושא באופן בהיר ומהיר על מנת למנוע מחלוקות פרטניות עם נישומים" (בפסק דינה של השופטת ארבל)

ואכן, רשות המסים שעמדתה נדחתה בפסק הדין, פעלה באופן נמרץ, ובתוך כחודש (!) ממועד מתן פסק הדין תיקנה את סעיף 132(1) לפקודה (תיקון 170), באופן שעיגן בדין את עמדתה בהליך המשפטי.

תהליך דומה התרחש בנוגע לאיסור ניכוי של הוצאות שמקורן בתשלומי שוחד בחו"ל, שנדון בעניין **הידרולה**.⁴² בית המשפט דחה אמנם את ערעור הנישומה, אולם שופטי הרוב (השופטת, כתוארה דאז, חיות והשופט אלון) נמנעו מלאמץ את העמדה העקרונית של רשות המסים, כי אין להתיר בניכוי תשלומי שוחד (שהתקבלה על דעתו של השופט (כתוארו דאז) רובינשטיין, בדעת מיעוט), והסתפקו בנימוקים הנוגעים לעובדות המקרה הספציפי. בעקבות פסק הדין פעלה רשות המסים באופן יעיל לתיקון חקיקה מתאים (תיקון 172 לפקודה, מיום 26.11.09),⁴³ שקבע מפורשות בסעיף 132(16), כי תשלומים שיש יסוד סביר להניח שנתיתם מהווה עבירה לפי כל דין (כדוגמת תשלומי שוחד), לא יותרו בניכוי.

לעומת זאת, יגענו ולא מצאנו, בשנים האחרונות מקרה הפוך - בו קרא בית המשפט **בפסק דין, אשר קיבל את עמדת רשות המסים**, לתיקון החוק, והרשות אכן פנתה לעשות זאת בשקידה ראויה. בקצירת האומר נצביע על שתי דוגמאות, אמנם בערכאות הדיוניות, המצויות תחת ידינו (גילוי נאות: ערעורים בהם ייצג הח"מ). בשני המקרים נדחו הערעורים בבית המשפט המחוזי,⁴⁴ תוך עמדה ברורה של בית המשפט, כי יש לתקן את החוק. קריאות אלו לא הניבו מאומה.

בעניין **אדמונד דה רוטשילד**,⁴⁵ חתמה השופטת סרוסי את פסק הדין בו דחתה את הערעור, בקריאה ברורה לתיקון הסדר מע"מ בשיעור אפס (סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ), בקשר עם מתן שירותים לתושבי חוץ, על מנת שהסדרי הדין יהלמו את המציאות הכלכלית:

41. ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, "מיסים" כג/3 (יוני 2009) ה-90.
42. ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, "מיסים" כב/4 (אוגוסט 2008) ה-83.
43. הצעת החוק הממשלתית הונחה כבר ביום 1.6.09 (ה"ח 433).
44. בשני העניינים תלויים ועומדים ערעורים בבית המשפט העליון.
45. ע"מ 9136-04-18 אדמונד דה רוטשילד ניהול נכסים בע"מ נ' מע"מ ומס קניה תל אביב, "מיסים אונליין" (26.11.19).

”... אבקש להעיר כי התוצאה של חיוב מלוא התגמול במע”מ בשיעור מלא, גם כאשר השירות שניתן לתושבי ישראל אינו השירות העיקרי, אינה מניחה את הדעת. ... נראה כי בתחומים אחרים ידע המחוקק לתת מענה למורכבות דומה באמצעות קביעת נוסחה ... נדמה לי כי יש מקום לחשיבה על גיבוש נוסחה שתיתן מענה קל לתפעול ותמנע את התוצאה הבעייתית של הכול או לא כלום. נראה לי כי יישום פתרון מעין זה ישיג תוצאת מס ראויה יותר. הפתרון בנושא זה מונח לפתחו של המחוקק ויש לקוות כי ייתן דעתו לסוגיה.”

גם בעניין זנלכל, ⁴⁶ חתם סגן הנשיא סוקול את פסק הדין שדחה את הערעור, בקריאה לתיקון התנאים להטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון :

”כפי שפורט בהרחבה לעיל, הוראת סעיף ההטבה ולפיה ההטבות למפעל בר תחרות יינתנו על פי עמידה במבחן גודל השוק, מעלה קשיים רבים. ... הותרת הסעיף במתכונתו הקיימת עלולה לעורר קשיים גם בעתיד ... יש לקוות כי המחוקק יבחן מחדש את הגדרת מפעל בר תחרות, ישקול מחדש את אמות המידה הראויות למתן הטבות, ויתקן את החוק באופן שלשונו תתאים לרצונו האמיתי של המחוקק.”
(פסקאות 126-127)

על פני הדברים, עשוי להתקבל הרושם, כי ניגוד העניינים המובנה משפיע על שיקול הדעת של הרשות. משהתקבלה עמדתה בבית המשפט, אין לרשות המסים כל עניין לפעול לתיקון החוק, שעלול בראייתה להביא לתוצאה משפטית שונה. **התקוות שמביעים בתי המשפט, כי המלצותיהם בפסק הדין יניבו בפועל תיקון חקיקה, לא רק שהן חסרות משמעות אופרטיבית, אלא שיש בהן תקוות שווא שאינה יכולה להתממש, בבחינת ”תוחלת ממשכה מחלה לב” (משלי יג, יב).⁴⁷ מעת שהתקבלה עמדתה, אין לרשות אינטרס לפעול לשינוי הדין, אלא לשימור המצב המשפטי הקיים, ואינטרס הגבייה גובר על האינטרס לקידום הדין הראוי לגביית מס אמת.⁴⁸**

46. ע”מ 16-01-28534-01 חברת זנלכל בע”מ ואח’ נ’ פקיד שומה חיפה, ”מיסים אונליין” (19.3.19).

47. ופירוש הרד”ק שם: ”האדם שצריך לדבר ומקוה שיבוא לו אותו הדבר במהרה, וימשך הזמן ולא יבוא לו, אותה התקוה המתאחרת מחליאה לב”.

48. סוגיה קרובה, הדורשת דיון נפרד ורחב, נוגעת למצבים בהם סבור בית המשפט, כי התנהלות פקיד המס הייתה פגומה, אולם אין בה להצדיק סעד אופרטיבי (במקרים רבים בהתבסס על דוקטרינת הבטלות היחסית). בהקשרים אלו, מרבית בתי המשפט לתאר את הפגמים בהתנהלות פקיד המס, תוך ביקורת נוקבת - מתוך הנחה שרשות המס תעייין בדברים, תשקול אותם בכובד ראש והם לא יישנו. לדוגמה (אופיינית) מהעת האחרונה ראו ע”א 5072/19 שווארמה א.ש. בע”מ ואח’ נ’ פקיד שומה חדרה, ”מיסים אונליין” (9.5.21): **”קשה לעבור לסדר היום על התנהלות מעין זו מבלי לבקר אותה ולו בשביל למנוע התנהלות מעין זו לעתיד לבוא”** (פסקאות 14-17). גם בהקשר זה זוהי תקוות שווא. בפועל, ”השורה התחתונה” היא המסר, וביקורת שמתח בית המשפט על התנהלות רשות המסים, במקביל לקבלת עמדתה, מביאה לתוצאה הפוכה. לא זו בלבד שלא ניתן סעד לנישום, אף שנקבע כי נפגעו זכויותיו, אלא שהמסר החינוכי הנקלט ברשות המסים הוא, שגם כאשר מתנהלים בצורה פגומה, בסופו של יום בית המשפט מאשר את הפעולה המינהלית. בית המשפט אולי ימתח ביקורת - אך יאשר. תוצאה חינוכית הפוכה לחלוטין מהתוצאה שביקש בית המשפט להשיג.

דומה, כי תובנה זו עומדת בבסיס עמדת המשנה לנשיאה מלצר בעניין **מיטל אביבי רייך**.⁴⁹ בפסק הדין תיאר המשנה לנשיאה, בפירוט רב, מכניזם של מצב ניגוד עניינים, בו במשך שנים רבות נמנעה רשות המסים מתיקון חקיקה נדרש להבהרת המצב המשפטי, והעדיפה להותיר על כנה עמימות משפטית, מתוך הנחה וציפייה, כי העמימות המשפטית תשרת טוב יותר את מטרותיה:

”...טלו לדוגמה מקרה זה שלפנינו. שאלת הפרשנות של סעיף 107 לחוק, והיחס בינו לבין סעיף 85 לחוק התעוררה עוד קודם לתיקון מס' 34 לחוק, שקבע את נוסחו של הסעיף היום, וזאת, למשל, בעניין קייסון, כאשר כבר אז הועלתה על ידי המנהל הטענה שמעלה המערער בפנינו, וטענתו נדחתה על ידי ועדת הערר הנכבדה. והנה על אף שהיה בידי המנהל לבקש הבהרה של החוק במסגרת תיקון 34 לחוק שעסק בסעיף הנדון - רשות המסים בחרה להשאיר את היחס בין סעיפים 85 ו-107 לחוק בעמימות. לא זו אף זו, בעשרים השנים שחלפו מאז, תוקן חוק מיסוי מקרקעין יותר מ-50 פעמים, כאשר סעיף 85 לחוק עצמו תוקן לא פעם ולא פעמיים - במקום לעגן את פרשנותו של המערער בלשון מפורשת, פשוטה ובהירה בחוק, המנהל העדיף לנהל עשרות רבות של הליכים בוועדות ערר בסוגיה, תוך שהוא גורם לחוסר בהירות משפטית, הכרעות סותרות ובזבוז של משאבי המדינה ושל משאבי הנישומים.”
(פסקאות 34-35)

המשנה לנשיאה זיהה איפוא את ההחלטה שקיבלה רשות המסים שלא לתקן את החוק, חרף מודעותה לעמימות הלשון, ניתח את האינטרס שעמד ביסוד דרך הפעולה שנבחרה - השגת יתרון בגביית מסים (חרף הכרעות סותרות ובזבוז משאבי המדינה ומשאבי הנישומים), וביקש ליצור תשובת משקל כנגדה, בדמות הפעלת כלל הפרשנות כנגד המנסח (במקרים מסוימים). שורשי עמדת המשנה לנשיאה נעוצים איפוא, בהכרה במצב ניגוד העניינים המובנה, מכוחו העדיפה רשות המסים את אינטרס הגבייה על פני אינטרס הציבור (במקרה זה לבהירות משפטית). לא רק שיש בכך להדגים את השפעתו של ניגוד העניינים המובנה בפעילות הרשות בתחום החקיקה, אלא גם להדגיש גם את הזהירות הנדרשת מבתי המשפט בהתייחסות לרשות המסים, כרשות מינהלית שאינה שוקלת אלא את האינטרס הציבורי הרחב בדמות גביית מס אמת בהגינות, ולהקפיד לזהות מצבים בהם נועדו פעולותיה, ליצירת יתרונות משפטיים עבורה, לקידום גביית המס.

לא למותר לציין, כי השימוש בכלל הפרשנות כנגד המנסח, שמקורו בפערי כוחות המשתקפים בדיני החוזים,⁵⁰ הינו בעל משמעות עומק - ראשית, משום שבכך מסווג בית המשפט את רשות המסים כצד בעל אינטרס בהליך, ומעביר את שדה הפעולה של הרשות בתהליכי חקיקה, ממרחב בו חובשת הרשות את כובע הרגולטור המבקש לקדם חקיקה להשגת תוצאת מס ראויה, אל זירה בה פועלים שני צדדים, שכל אחד מהם אוהז באינטרסים משלו, היא הזירה בה מופעל כלל הפרשנות כנגד המנסח. שנית, משום שכך מבטא בית המשפט את ההכרה ביתרון הכוח (המובהק) של רשות המסים על הנישום, ומזהה את הכוח העודף של הרשות כבסיס לשימוש בכלל הפרשנות כנגד המנסח - כנגד בעל היתרון.

49. ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח', "מיסים אונליין" (21.2.21).
50. לדוגמאות לשימוש בכלל בקשר עם חוזי ביטוח, על בסיס פערי הכוחות בין הצדדים, ראו ע"א 779/89 יעקב שלו נ' סלע חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מח(1) 221; ע"א 4819/92 אליהו חברה לביטוח בע"מ ואח' נ' מנשה ישר, פ"ד מט(2) 749, 762-763.

מצב ניגוד העניינים משפיע על היבט נוסף, הנוגע להליכי חקיקה. מקובל לראות בדברי ההסבר הנלווים להצעת החוק מקור פרשני ראוי לאיתור כוונת המחוקק כחלק מהתהליך הפרשני. ברם, במרוצת השנים הפנימו בתי המשפט את העובדה, כי רשות המסים היא שמובילה את הליכי החקיקה בענייני המס, והיא שוקלת בתהליכים אלו את היכולת להשפיע (לטובתה) על סוגיות משפטיות תלויות ועומדות. כך, בעניין **הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י**,⁵¹ הציג השופט (כתוארו דאז) רובינשטיין את גישתו הבסיסית, הרואה בדברי ההסבר מקור פרשני משמעותי, בלשונו:

"... להשקפתי, מתוך ניסיון, סבורני כי יש משמעות פרשנית רבה לדברי ההסבר, המשקפים ככלל נאמנה את העמדה שביסוד הצעת החוק, אלא אם כן הוברר כי חלו שינויים בהקשר הספציפי; ובהקשר זה לדידי יש להידרש גם לפרוטוקולים בכנסת, במליאה ובוועדה. כבר נאמר, כי "דברי ההסבר להצעת החוק הם נתון שיש להביאו בחשבון בהתחקות אחרי תכלית החקיקה... אך אלה מהווים אחד מכלי הפרשנות בלבד, ואין בהם, לבדם, להכריע (ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין...)..."
(עמ' 63)

בהתאם לגישה זו בעניין **בנק יהב**,⁵² התבסס השופט רובינשטיין על דברי ההסבר בהצעת חוק של רשות המסים שהציגו תיקון חקיקה כ"תיקון מבהיר",⁵³ ללא ייחוס משקל ממשי לכך שהצעת החוק נוסחה תוך כדי בירור הערעור, והאמירה הישירה בדברי ההסבר, כי מדובר בתיקון מבהיר - דברי רשות המסים היא, שפניה בעת ניסוח דברי ההסבר הנלווים להצעת החוק אל עבר ההליך, שהיה תלוי ועומד בבית המשפט:

"...זאת ועוד, בתיקון מספר 151, תשס"ו-2006 הילך המחוקק צעד נוסף ואסר מפורשות לראות כהוצאה מוכרת את הלימודים האקדמיים בקבעו בין "איסורי הניכוי": "הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים" (ראו סעיף 32 (15))."

51. ע"א 9111/08 **הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לא"י** נ' מנהל מס שבח מקרקעין, **אזור ירושלים**, "מיסים" כה/3 (יוני 2011) ה-57.

52. ע"א 3501/05 **פקיד שומה ירושלים 1** נ' **בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ**, מיסים כא/6 (דצמבר 2007) ה-113.

53. שאלה רחבה יותר הינה, האם ראוי לכלול במסגרת דברי ההסבר היגד הגורס, כי תיקון החקיקה המוצע הינו "תיקון מבהיר". התבוננות בעניין זה מלמדת, כי דברי הסבר מסוג זה, אפילו היו דברי הסבר של המחוקק עצמו (ולא של הממשלה או הרשות המינהלית היוזמת את הצעת החוק), מסיגים לכאורה את גבולו של בית המשפט. ככל שתהיה מחלוקת בעתיד אודות הדין עובר לתיקון החקיקה, תפקידו של בית המשפט יהיה להבהיר, האם המצב המשפטי עובר לתיקון היה זהה (והתיקון לא בא אלא להבהיר), או שונה (והתיקון שינה את המצב המשפטי). קביעה פרשנית זו הינה באופן מובהק בשדה ההכרעה של בית המשפט - ולמחוקק אין כל עילה להתייחס אליה בדברי ההסבר. להרחבה ראו א' ברק, **פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה**, (תשנ"ג), 347-348 ובעמ' 362, בה"ש 59, עמ' 386-387. עוד נעיר, ונותיר הרחבה בעניין זה לעת מצוא, כי להתרשמותנו, השימוש בדברי ההסבר להצעת חוק במונח "תיקון מבהיר" או בהצגת התיקון "למען הסר ספק", נפוץ במיוחד בדיני המס, וחריג למדי בהצעות חוק בתחומים אחרים.

כך בדברי ההסבר - "מוצע להבהיר כי לא יותרו מהכנסתו החייבת של אדם ניכויים בשל הוצאות לימוד שהן הוצאות לרכישת מקצוע או לרכישת השכלה אקדמית, אלא אם כן הן הוצאות לשמירה על הקיים שאינן מקנות ללומד יתרון של קבע. כאמור זהו המצב הקיים, אך למען הסר ספק מוצע לקבעו מפורשות בחקיקה" הצעות חוק הממשלה תשס"ו 236, עמ' 305-306... (עמ' 124)

לימים, עמד בית המשפט על כך שהשימוש בדברי ההסבר הנכתבים על ידי רשות המסים עצמה, עשוי להיות מוטא, במובן זה, שהוא משקף את עמדתה הפרשנית, ואיננו התייחסות אובייקטיבית מטעמו של המחוקק. כך ציין השופט סולברג בעניין דור אלון,⁵⁴ כי תיקון חקיקה ביוזמת רשות המסים, שנעשה לאחר שהחל הסכסוך המשפטי, לא ישמש כמקור פרשני. כך, בלשונו, מחייבים השכל הישר וההגינות:

"מן הראוי להעיר ולהדגיש בהקשר זה: תיקון החוק נעשה ביוזמת המשיבה, לאחר הגשת התביעות על-ידי המערערות. ההגינות והשכל הישר מחייבים, כי במצב דברים זה לא ינתן לדברי ההסבר לתיקון משקל לעניין שאלת פרשנותו הנכונה של החוק, אשר עומדת במוקד המחלוקת שבין הצדדים." (פסקה 27)

סיכום

כך חתם פרופ' ברק, לפני ארבעה עשורים את יסודות משנתו בעניין ניגוד העניינים:

"... ומן הראוי הוא, שבני הציבור כולם יוכלו לתת אמון במוסדות השלטון. רוצים אנו לקיים בישראל חברה מתקדמת, הבנויה על מינהל ציבורי תקין, על שלטון חוק ועל יחסי אנוש המעוצבים על בסיס של יושר, הגינות וטוהר מידות. להבטחתם של אלה באו הכללים בדבר האיסור להימצא במצב של ניגוד עניינים."

לאחר ארבעה עשורים בעניין **שרה אברהם**,⁵⁵ החזיק אחריו המשנה לנשיאה רובינשטיין:

"אצטרף לדברים אלה ואטעים, כי בידי הרשות הציבורית ניתן, לצד הסמכויות המוקנות לה בחוק, פיקדון יקר ערך - אמון הציבור, דבר זה ראוי שיעמוד לנגד הרשות השכם והערב. אמנם אמון הציבור הוא מושג נזיל וחמקמק שלעתים נעשה בו שימוש יתר, אך דומה - גם בלא שארחיק למחוזות אמפיריים - שהרושם המצטבר בעיני ציבור רחב, ובתוכם צעירים, מעצב יחס ציני נטול אמון ואף חשדני כלפי רשויות לא מעטות בפעולתן." (פסקה ג')

אין לכחד, שדברים אלו, חרף חריפותם, אין בהם כשלעצמם כדי להשפיע באופן ממשי על המציאות, ואין בכוחם לספק תשובת משקל ראוייה להטיות הנובעות מניגוד עניינים מובנה, שהינן עמוקות ויסודיות.

54. ע"א 4239-15 דור אלון אנרגיה ישראל 1998 בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, נבו (29.3.17).
55. עע"מ 6192/13 שרה אברהם נ' עיריית טבריה, נבו (26.2.17).

איזון נכון יתגבש, כאשר יכיר בית המשפט בניגוד העניינים המובנה של רשות המסים המציב אותה כצד בעל אינטרס כספי בהליך - לצד הנישום, כרכיב יסודי המשפיע על קבלת החלטותיה.

הכרה זו ראוי שתביא לחיזוק המגמה הקיימת, הרואה במחלוקות בין נישומים לרשות המסים סכסוך אזרחי - כספי במהותו, שהכלים המתאימים לבירורו הם כלי העבודה של המשפט האזרחי. תחת הכרה זו יש להימנע משימוש בחזקת החוקיות המינהלית, במחלוקות עובדתיות, במחלוקות הנוגעות לאיכות הפעלת שיקול הדעת על ידי רשות המסים ובמחלוקות של פרשנות משפטית, ולהגביל את השימוש בחזקה לתחום (צר והולך) הנוגע לקיום היבטי פרוצדורה. בנוסף, על בית המשפט לגלות עירנות למצבים בהם הושפעו הליכי חקיקה מהיותה של רשות המסים צד למחלוקת, לצד מודעות לכך, שקריאות לתיקון חקיקה, שאינן אופרטיביות ואינן כרוכות במתן סעד מעשי לנישום, יתנפצו אל מול ניגוד העניינים המובנה ואינטרס הגבייה של רשות המסים.