

מס אמת - אמת או יציב?*

מאת

ד"ר חיים גבאי

א. מבוא

תמהיל המיסים הרצוי היה אחד מהרעיונות שהוצגו במשנתו הכלכלית של אדם סמית, שהגותו בנושא הכלכלה החופשית ומקסום הרווח היתה אבן פינה בתפיסה האינדיבידואליסטית רציונאלית. בספרו **עושר העמים**¹ מונה סמית ארבעה תבחינים עיקריים, שבאים לקבוע האם מס מסוים הוא "טוב". בראש קובע סמית, שהמס חייב להיות ודאי. לשיטתו, לתבחין זה חשיבות רבה וזאת, כדי למנוע שרירות לב של אוחזי רסן השלטון - אנשי המס, פוליטיקאים ושאר בעלי שררה. בנוסף לכך, אפשר יהיה לפרט לכלכל צעדיו ולתכנן את פעולותיו הכלכליות לעתיד.

מצדדי הגישה סבורים, כי רבה התועלת בהכנסת מימד של יציבות לדיני המיסים. היציבות מונעת הפתעות חדשות לבקרים של פרשנות חקיקתית על-ידי בתי המשפט, שזורעת מבוכה וחוסר אונים. אלה קוראים לחקיקה מפורשת ומהירה, שתבטא את רצון המחוקק ולא תשאיר מקום לפרשנות שיפוטית, המנסה כביכול לנחש מה היתה כוונת המחוקק בחקיקת חוק זה או אחר, ומרחיבה את לשון החוק על-ידי פרשנות מרחיבה למחוזות שהחוק לא התכוון אליהם. לשיטתם, בתחרות שבין אמת ויציב - יציב עדיף.²

לעומתם, אחרים, ובראשם השופט אהרון ברק סבורים, שבתחרות שבין אמת ליציב ההכרעה תיפול על האמת - אמת שתושג על-ידי פרשנות תכליתית ותתעמת עם הפרשנות הדווקנית הנתפסת מלשון החוק. אלה סבורים, כי ביסוד הפרשנות התכליתית מונחים צרכי החברה וערכיה וביניהם זכויות הפרט מחד והאינטרס הציבורי מאידך, הזקוקים לאיזון - איזון המתבצע על-ידי הפרשנות התכליתית. לפיכך, כאשר החוק הוא בעל משמעויות לשוניות אחדות, הם מציעים לפרשו על פי התכלית המונחת ביסודו; תכלית זו תיקבע על-פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו וערכי היסוד של השיטה, וזו גם תהיה משמעותו המשפטית.³ יחד עם זאת מדגיש השופט ברק, כי הפרשנות התכליתית מעניקה משקל כבד לשיקול הלשוני, ולכן הנקודה הארכימדית בפרשנות תהיה דווקא בלשון החוק.⁴

* מאמר זה הינו המשך לדיון ברעיון שהוצג בכנס רואי החשבון באילת בתאריך 4.6.2008 בנושא "אמת או יציב - תכנוני מס בראי הפסיקה".

1. Adam Smith "The Wealth of Nations" book 5 chapter 2 "Of Taxes" (New York, 1937) 777-858

2. ראו, יחזקאל פלומין **תכנון מס בעסק** (הוצ' סדן תל-אביב 2007).

3. אהרון ברק "פרשנות דיני מיסים" **"מיסים"** יא/4 (אוגוסט 1997) א-1.

4. ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות** פ"ד לט(2) 70 (1985).

אלה גם אלה מסכימים, כי בעוד שבעבר ידה של הגישה הדווקנית היתה על העליונה, הרי שכיום גישת הפרשנות הנוהגת, הלכה למעשה, במשפט הישראלי היא תורת הפרשנות התכליתית, וכך גם בדיני המס.⁵ נדמה שעיון מדוקדק בפסיקה שניתנה לאחרונה בבתי המשפט השונים, ממוטט הסכמה זו ובתי המשפט נעו בין גישה לגישה בחוסר עקביות, בחוסר קוהרנטיות ולעיתים אף תוך כדי סתירה של חלק מהעקרונות שעליהם הושתתה הגישה. רוצה לומר, שעל אף היותה של הגישה ראויה לאימוץ ורצויה במשפט הישראלי בכלל ובדיני המס בפרט, מאחר שגישה זאת על-פי שיטתה תרה באופן קבוע אחר האמת, הרי שבית-המשפט אינו עקבי בפסיקותיו הוא, והוא נע בין גישה לגישה בבחינת יריית החץ תחילה ולאחר מכן שירטוט המטרה. כך לדוגמה, בפרשת פוליטי⁶ שנדונה לאחרונה, בית המשפט אימץ את ההשקפה לפיה נוסחה סטטוטורית קבועה וברורה אינה מאפשרת להתחקות אחר תכלית נסתרת של החוק וקבע, כי הנוסחה עצמה היא תכליתו של החוק בעוד שהליכה במשעולי הפרשנות התכליתית ואימוץ דרכו של בית-המשפט בפרשה אחרת מוכרת וידועה **אינטרבילדינג בע"מ**,⁷ אשר שם התעוררה שאלה דומה בקשר לנושא שונה, היה מביא, קרוב לוודאי, לתוצאה הפוכה ולדעתי ראויה יותר.

חיבור זה אינו מתכוון לקרוא תיגר על כל אלה המצדדים בעדיפות היציבות בתחרות שבינה לבין האמת, אלא, לכל היותר לקיים דיון בגישה אשר הינה, ככל תיאוריה, הכללה והפשטה הנגזרת ממקרים אחדים ללא בסיס אמפירי, ונוצרה על-ידי מסורת - מסורת המצויה ברמה הבסיסית ולא על-ידי תצפיות. נדמה, כי סריקת המקרים שהועלו בפסיקה בהקשר זה, היא אשר תספק את התצפיות המינימליות הנדרשות, אם כי לא ברמה האמפירית, בכדי לענות על השאלה שביסוד הדיון. במילים אחרות, דיון זה, בעל גירוי אינטלקטואלי ככל שיהיה, על כל יומרותיו, אינו יכול לצדד בתיאוריה זו או אחרת, אלא לכל היותר להרחיב ולהעשיר את הדיון באשר לצדדיה השונים של כל גישה ונימוקיה, שהרי גם לאלה המצדדים והמעדיפים את היציבות ברור, כי בכך הם מקריבים את האמת על מזבחה. הקרבת האמת מביאה לעיתים להעדפה של אחדים ומאידך לתחושת קיפוח והפליה של אחרים.

ב. החקיקה הפיסקלית

מהותו של תהליך המיסוי בשיטת הישראלית, בדומה לשיטות מיסוי אחרות, שהוא חל על התרחשויות כלכליות. פעילות כלכלית זו מתבצעת תוך שהיא מתבססת על הדין הכללי ובמיוחד על הוראות המשפט הפרטי. החקיקה הפיסקלית שואבת את

5. ניר קידר "המהפכה הפרשנית - עלייתה של שיטת הפרשנות התכליתית בישראל" **עיוני משפט** כו 737. וכן, עפר גרנות "פרשנות תכליתית בדיני המס: מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית" **"מיסים"** יח/2 (אפריל 2004) א-79. וכן, אהרון ברק "פרשנות דיני המיסים" **"מיסים"** יא/4 (אוגוסט 1992) א-1.
6. ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי "מיסים"** כב/3 (יוני 2008) ה-5 (2008).
7. דנ"א 3639/99 **פקיד שומה ת"א 1 נ' אינטרבילדינג חב' לבנין בע"מ "מיסים"** יג/6 (דצמבר 1999) ה-4 (1999).

המטען המשפטי שלה מהדין הכללי ומשתמשת במושגים משפטיים כגון מכירה, מתנה, בעלות וכולי, הלקוחים מהדין הכללי.

לעיתים, המחוקק הפיסקלי אימץ מושגים אחדים מהדין הכללי ולעיתים, מטעמים שעיקרם חסימת דרכם של מתכנני מס, פירש מושגים אחדים באופן שונה ממשמעותם בדין הכללי. גליקסברג היטיב לתאר את היחסים שבין דיני המס לדין הכללי באומרו, שהמערכת הנורמטיבית של דיני המס אינה שוכנת לצידם של ענפי המשפט שמתוכם נלקחים המושגים השונים, אלא רובצת מעליהם, ובלשונו: "דיני המס - מרחפים מעל שדה ההתרחשויות הכלכליות ולוכדים ברשתם התרחשויות מסוימות ומטילות עליהן מס"⁸.

במקרים אחדים, קיים קושי בתרגום מונחים כלכליים למונחים משפטיים פיסקליים. כך לדוגמה, מונח בסיסי נפוץ ונדוש כמו "הכנסה", אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה ולכל היותר משורטט במעגלים כלליים המובילים למעגל שוטה.⁹ במקרים אחרים, הדין הכללי, ובעקבותיו הדין הפיסקלי, אינם מצליחים להדביק את ההתפתחויות הכלכליות ואת הדינמיות הרבה שבה הן מתרחשות. סיבות אלה ואחרות הביאו ומביאות את המחוקק הפיסקלי לנסות ולהגדיר נורמות אחדות המתייחסות לאירועי מס מיוחדים בדרך אחרת, או, בדרך של נורמה כללית שתחול על סדרה של מצבים, שכל מטרתה לחסום את דרכם של נישומים אחדים מפני ניצול לרעה בזכויות (abuse of rights) בדרך של פרשנות החוק, או, תכנון מס לא לגיטימי. חקיקה זו נעשתה בדרך של הוראות, הכוללות הנחות משפטיות שיחולו על התרחשות כלכלית מסוימת, שעל הנלכד ברשתן יחול משטר מס הקיים בהוראות. ללא הפרזומפציה המשפטית, תוצאת המס עשויה היתה להשתנות.

המחוקק הפיסקלי סבר שנוסחאות אלה הקבועות בחוק יוצרות ודאות ובאמצעותן זוכה הדין הפיסקלי ליציבות. כך לדוגמה, משתמש המחוקק בחזקות הקבועות שבנסיבות ההתרחשות הכלכלית הספציפית, היינו, במערכת העובדות של אותו אירוע, הנישום יחויב במס. אנו נוטים לחשוב, שללא החזקה הקבועה בחוק, תוצאת המס תהיה שונה ובדרך כלל לטובת הנישום. דוגמה לכך הוא משטר המס החל על הסבה לטובת צעירים. סעיף 83 קובע¹⁰, שכאשר אדם מסב הכנסה לאדם אחר, שלא מלאו לו עשרים שנה ושהוא איננו נשוי - ההכנסה לא תיוחס למוסב למרות שהוסבה כדין ותהיה תקפה על-פי הדין הכללי, אלא תהיה שייכת למסב. ייתכן, כי הסבת ההכנסה לא נעשתה משיקולי מס אלא משיקולים לגיטימיים אחרים וכאמור, מבחינת הדין הכללי העסקה תקפה, אולם, החזקה הקבועה בפקודת מס הכנסה,

8. דוד גליקסברג **גבולות תכנון המס**, המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר הפקולטה למשפטים - האוניברסיטה העברית בירושלים תש"ן-1990. עמ' 10.

9. הגדרת מונח "הכנסה" בפקודה מובילה לסעיפים 2 ו-3 בצרוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין כהכנסה לעניין הפקודה. זאת בעוד שסעיפים אלה מותירים את המונח עלום ונוקק להגדרה מהותית שתבהיר במדויק מהי הכנסה המשמשת בסיס להטלת מס. ראו, פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961. סעיף 1.

10. **שם**, סעיף 83.

הבאה לידי ביטוי בתפיסה חריפה של המחוקק למנוע עסקאות מסוג זה עקב שיקולי מס, מונעת מהמסב להוכיח אמיתות הסבתו.¹¹

דוגמאות אחרות לכוונת המחוקק ליצור ודאות ויציבות בדיני המס, גם אם הן באות על חשבון האמת, מצויות בנוסחאות השונות בחוקי המס השונים. כך לדוגמה, סעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה¹² דן במשטר המס החל על קבלנים והוא מכיל נוסחה הקובעת דרך ומועד לייחוס ההוצאות לגבי יחידות עבודה אחדות של קבלן הבונה באתרים השונים. היצמדות דווקנית ללשון הסעיף לא מאפשרת לנישום לייחס את ההוצאות כנגד הכנסה ספציפית או כנגד יחידת עבודה מסוימת ולא מאפשרת לקבלן להוכיח אחרת. בדומה, סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין¹³ קובע נוסחה ליניארית על-פיה יעשה הייחוס של חלק השבח לפני ואחרי "יום התחילה" (7 בנובמבר 2001), בהתאם ליחס תקופות ההחזקה בקרקע, וקביעה זו יצרה נוסחה מתמטית לפיצול השבח באופן ליניארי. בחישוב השבח על-פי נוסחה זו נקבע אופן מיסוי המקרקעין ללא קשר לתקופה האמיתית בה נוצר השבח הריאלי.

נדמה, שניסיונו של המחוקק ליצור יציבות מצד אחד ופשטות ויעילות הליך השומה מצד שני, על-ידי שימוש בנוסחאות אריתמטיות, גם כאשר התוצאה אינה משקפת אל נכון את המציאות, מחטיא לעיתים את המטרה ובמקרים אחדים אף מכשיל אותה. בהקשר לכך ובהתייחס לשאלה במובנה הרחב יותר, היינו, האם רצוי להגדיר ולתאר בפרוטרוט תיאורים כלכליים על-ידי המחוקק בחוקים השונים, הצגתי את טענותי בעבר¹⁴ בכל הנוגע לרשימת תכנוני המס בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה.¹⁵ שלטונות המס בישראל, בדומה לכל משטר מס בעולם המערבי, ניסו ומנסים להתמודד עם אותם תכנוני המס ה"יצירתיים" בדרך של רשימה שנקבעה בתקנות, ומחייבים את כל המתכננים שתכנונו תכנון דומה להצהיר על כך לשלטונות המס על-פי סעיף 131(ז) לפקודת מס הכנסה.

נראה, שמקום שבאו שלטונות המס לקלל יצאו מברכים, באו להדביר את תכנוני המס - והנה הם מעודדים אותם, כי ביצירת הנורמה הכתובה ובהדגשה ופירוט של

-
11. הוראה דומה המתייחסת להסבה הניתנת לביטול מצויה בסעיף 84. הסעיף קובע, כי המסב הכנסה, חוזה, הסכם, הסדר וכולי לאחר, ואותה הסבה ניתנת לביטול, ינהגו בהסבה זו כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא של זולתו. המחוקק מאפשר לפקיד השומה להתעלם מההסבה ולייחס אותה למסב כאילו לא הוסבה. סעיף 84(ב) ממשיך ומפרט, מהי אותה הסבה הניתנת לביטול וקובע, כי הסבה כזאת תהיה באם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של הכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על הכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת. רוצה לומר, בהתקיימותם של התנאים הקבועים בסעיף או בחלופות הקבועות בו, תסווג הכנסה באופן שונה ותייחס למסב וזאת למרות תקפותה המשפטית של ההסבה בדין הכללי. **שם**, סעיף 84(א) (ב).
12. **שם**, סעיף 18(ד).
13. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963. סעיף 47.
14. חיים גבאי, ג'ק בלנגה "רחוקה הדרך למניעת תכנוני מס אגרסיביים" **מיסים** יט/6 (דצמבר 2005) א-1. וכן, חיים גבאי, ג'ק בלנגה "המייצג, היועץ ותכנוני המס - מלחמה אבודה בד.נ.א הישראלי" **"מיסים"** כ/1 (פברואר 2006) א-47.
15. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005.

סוגי התכנון, הרי שהם התירו אותם. קביעתנו התבססה על עקרון החוקיות הקובע, שכל מה שלא נאסר - מותר. במילים אחרות, לו רצה המחוקק למגר את תכנוני המס, יכול היה ליצור נורמה אוסרת, שתאסור את המקרים שפורסמו. אולם, עצם הגדרתם והחובה לדווח עליהם יצרו, למעשה, היתר במובן שלאזרח מותר לבצע את כל אותם תכנונים שפורסמו, במגבלת הדיווח לשלטונות המס ורק אם לא ימלא אחר חובת הדיווח, אז ורק אז יעבור עבירה פלילית ותחול עליו הסנקציה העונשית הקבועה בסעיף 216(8) לפקודת מס הכנסה.¹⁶ דהיינו, המחוקק בחר את היציבות - הגדרת המעשים וחיובם של הנישומים להיצמד דווקנית לנסיבות המקרים שפורסמו. כך, לדעתנו, הכשיל המחוקק את המהלך הכולל של המלחמה בתכנוני המס הלא לגיטימיים - מלאכה המצויה בין יתר תכליותיו של כל משטר מס, ובכללם משטרי המס בעולם המערבי וישראל בתוכם.¹⁷

חקיקה זו ואחרת, אשר מטרתה בעיני המחוקק יצירת ודאות ויציבות, מעוררת את השאלה, האם הוודאות צריכה לגבור על היצירתיות, האם הדיוק יהיה נסוג בפני היציבות והאם האמירה הגלויה גוברת על התכלית החבויה.¹⁸

תשובה לשאלה זו תכריע בוודאי במאבק העתיק יומין שבין הוודאות והיציבות הנדרשים לדיני המס לבין האמת - אותה אמת המשתמעת מעסקאותיו ומפרשנותו של הנישום להתרחשות הכלכלית, כפי שהוא עצמו ביצע אותה. אדגיש, כי אמת זו חייבת לעלות בקנה אחד עם לשון החוק מחד ועם דרך פעולתו של הנישום הספציפי מאידך.

דיון בשאלה זו וניסיון לענות עליה חייבים בהכרח לגרור שאלה אחרת, שלטעמי תיקח את הבכורה מהשאלה הקודמת, והיא התייחסותם של בתי המשפט להתגוששות המסובכת והמורכבת שבין האמת ליציב והמתח התמידי השורר ביניהם.

בשורות הבאות אנסה לענות על שאלה זו.

ג. אמת ויציב בראי הפסיקה

המאבק העיקש בין האמת ליציב קונה שביטה בפרשיות שונות המובאות להכרעתו של בית המשפט, והוא נדון לאחרונה בפרשת **פוליטי**,¹⁹ שהציבה בפתחו את השאלה

16. ראו, פקודת מס הכנסה, **לעיל** הערה 9, סעיף 216(8).

17. קודם לתיקון 147 היה קיים, לדעתי, מעין "מאזן אימה" בין הנישום לבין שלטונות המס. הנישום היה מודע לאיסורים הפליליים ולא עבר את קו האיסור, שהיה עמום ממילא, ולא גלש לתחום הפלילי. רשויות המס מצידן נתנו אמון בנישום, שהוא לא יעז לבצע תכנון שהוא בגדר מעשה פלילי ובמידה שיעשה זאת - ימצא עצמו חשוד בעבירה מסוג פשע, שהסנקציה בצידה היא שבע שנות מאסר. המקרים האפורים טופלו במסגרת סעיף 86, אותו סעיף שלמעשה מילא וממלא בתוכן את עקרון תום הלב הרצוי בדיני מיסים, לפחות בכל מה שנוגע לעילת העסקה המלאכותית ועילת העסקה "שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה" (שאר העילות "עסקה בדויה" וה"עסקה שאינה מופעלת למעשה" ממילא מקומם לא בסעיף 86 כמובן).

18. אמנון רפאל, "יציבות במקום צדק" **The Marker** 3.6.2008.

19. ראו 8569/06, **לעיל** הערה 6.

המשפטית, האם ניתן לסטות מהנוסחה הוודאית המצויה בחוק כאשר העובדות מלמדות אחרת.

בשל חשיבותו של פסק הדין ובשל התייחסותם של אחדים לתוצאת פסק הדין כשינוי מגמה בפסיקת בית המשפט²⁰, אתארו בהרחבה יחסית.

אלברט אברהם פוליטי רכש בשנת 1992 חלקת קרקע. על חלקה זו בנה מבנה דירות ובשנת 2002 מכר שתי דירות שנבנו בשנה זו. בגין מכירה זו נקבעה לו שומת מס שבח בהתאם לנוסחה המצויה בחוק²¹ והמכונה נוסחת החישוב הליניארי, הקובעת כי יש לערוך חישוב ליניארי של השבח הריאלי באופן הבא: בשל התקופה עד ל"יום התחילה" (7.11.2001) יש לשלם מס שולי, ואילו על השבח הריאלי לאחר יום התחילה יש לשלם מס בשיעור של 22.25%. ואכן, מנהל מס שבח ערך חישוב ליניארי בהתייחס לתקופת אחזקתו של פוליטי בקרקע, כלומר, משנת 1992 ועד שנת 2002. בשל החלק היחסי שחושב לתקופה עד ליום 7.11.2001, נדרש פוליטי לשלם מס שבח בשיעור 50%.

טענת פוליטי היתה, כי השבח בעניינו נצבר כולו לאחר 7.11.2001 (הדירות נבנו בשנת 2002 כאמור), שהינו יום התחילה של הפחתת המס לשיעור של 25%. לשיטתו, החלוקה הליניארית אינה אלא נוסחה של נוחות למקרים שבהם לא ניתן לקבוע עובדתית את מועד צמיחת השבח, אך מקום שבו ניתן לקבוע עובדתית את מועד צמיחת השבח, יש לחשב את המס על-פי שיעור המס החל באותו מועד בלבד.

ועדת הערר שבפניה נדון עניינו של פוליטי²³ בחרה לפסוע בנתיב שנחזה על-פי החלטתה כנתיב סלול של פסקי הדין שניתנו בשאלות דומות, והעדיפה את האמת על פני הנוסחה המופיעה בחוק.²⁴ ועדת הערר פסקה, כי נוסחת החוק לקביעת מס שבח הינה רק בגדר חזקה משפטית וניתן לסטות ממנה כל אימת שהוכחה מציאות עובדתית שלא עלתה בקנה אחד עם אותה נוסחה - כאשר עובדתית נוצר רוב השבח לאחר הורדת שיעור המס.

בית המשפט העליון, לעומת זאת, הפך את החלטתה של ועדת הערר ואימץ את ההשקפה לפיה נוסחה סטטוטורית קבועה וברורה אינה מאפשרת להתחקות אחר תכלית נסתרת של החוק שאימצה. הנוסחה היא בעצם תכליתו של החוק. בית המשפט מדגיש, שתכליתה של הצבת נוסחה בחוק פיסיקלי היא תכלית ראויה בפני עצמה, מאחר שהנוסחה יוצרת ודאות באמצעותה זוכה הדין הפיסקלי ליציבות -

20. ראו לדוגמה, דן אבישר "ביטול הלכת פוליטי - האם תחילתה של מגמה בפרשנות דיני מיסים", <http://www.reader.co.il>

21. ראו חוק מיסוי מקרקעין, לעיל הערה 13.

22. שם, תיקון 50.

23. ו"ע 5002/05, 5027/05 אלברט אברהם פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין, "מיסים" כ/6 (דצמבר 2006) ה-39 (2006).

24. ראו ע"א 8569/06, לעיל הערה 6. פסקה 18 לפסק הדין.

יציבות זו יוצרת קיפוח במקרה אחד או העדפה במקרה אחר²⁵. נדמה, שנימוק זה הינו נימוק משכנע אלמלא הדגיש בית המשפט את ערנותו לתוצאות הפוכות אליהן הגיעו בתי המשפט בערכאות השונות, תוצאות המעוררות מבוכה ואובדן דרך בכל הנוגע לשאלה הבסיסית - אמת או יציב. כך לדוגמה, פסיקה זו עומדת בניגוד לתוצאה שאליה הגיע אותו בית המשפט עצמו בפסק דין אחר ומוכר הידוע כפרשת **אינטרבילדינג בע"מ**²⁶. בפרשה זו דן בית המשפט בשאלה דומה בקשר לנושא שונה - ייחוס הוצאות לקבלני בנייה. בעוד שפקיד השומה נצמד לסעיף 18(ד) לפקודת מס הכנסה, העדיף בית המשפט את טענתם של המערערים וקבע, שאם ההוצאות ניתנות לזיהוי ולייחוס שונה מהאמור בנוסחה הקבועה בסעיף 18(ד), הרי שהאמת עדיפה על פני הנוסחה הכתובה. יש לזכור, שבפרשה זו בית המשפט העליון הפך את תוצאת פסק הדין של הערכאה דלמטה אשר קיבלה את טענת פקיד השומה ונצמדה לנוסחה הקבועה בחוק.²⁷

הנה כי כן, סיכום ביניים מעלה, שבעוד שוועדת הערר בפרשת **פוליטי** הכריעה לטובת האמת, בית המשפט העדיף את היציב, ובעוד שבית המשפט המחוזי בפרשת **אינטרבילדינג** צידד ביציב, העדיף בית המשפט העליון בפרשה זו את האמת.

קביעת בית המשפט בפרשת **פוליטי** אינה המהמורה היחידה באותו "נתיב סלולי", כפי שנטען בפרשת **פוליטי**. תוצאת פסק הדין מובילה בהכרח למסקנה, כי החזקה המשפטית המצויה בחוק אינה ניתנת לסתירה בעוד שאותו בית משפט בפרשה אחרת האיר באור נגוהות את שאלת החזקות המשפטיות המצויות בדיני המס ושינה את התפיסה לגבי חזקה אחרת, שנתפסה עד אז כחזקה חלוטה וקבע בצורה המעוררת תמיהות לא מעטות, כי החזקה הקבועה בסעיף 66(ד) נתונה לסתירה.²⁸

ניסיון קלוש ודחוק ליישב את הסתירה שבין **פוליטי** ל**אינטרבילדינג** הוא הטענה, שאם התוצאה ב**פוליטי** היתה שונה, הרי ששלטונות המס היו נזקקים לצבא רב של שמאים ואנשי מקצוע, שיפשרו במחלוקות שבין הנישום לבין שלטונות המס - עניין שהיה פוגם ופוגע ביעילות ובפשטות גביית המס - ערכים בעלי ערך עליון לצידם של ערכי האמת והיציב.

בדומה, גם את הסתירה שבין **פוליטי** ל**קלס** ניתן לתרץ בכך, שבפסק דין **קלס** יישום התנאים המופיעים בסעיף 66(ד), מבלי לבדוק את המקרים הספציפיים בבדיקה פשוטה יחסית, יוביל לעיוות ולפגיעה חמורה בזוגות נשואים, בעוד שבדיקה ספציפית שתיערך בנסיבות פרשת **פוליטי** היא מורכבת, מסורבלת וקשה לשלטונות המס. הסבר דחוק זה וניסיון לענות על הסתירה שבין פסקי דין אלו אינם עונים על השאלה המצויה במרכז הדיון, ובוודאי שאינם מספקים פיתרון למירוץ שבין האמת ליציב -

25. ש.ם, ש.ם.
 26. ע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, "מיסים" יג/2 (אפריל 1999) ה-4 (1999).
 27. ראו עמ"ה 153/95 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, "מיסים" יא/1 (פברואר 1997) ה-26 (1997).
 28. ע"א 900/01 **קלס רון נ' פקיד שומה ת"א 4**, פ"ד נו(3) 750 (2003).

עדיפותו של מי גוברת? בנוסף, הסבר קלוש זה דוהה יותר לאחר עיון בתוצאותיהן של מספר פרשיות אשר מותרות מבוכה ובלבול בכל הקשור לגישה הראויה לאימוץ, שתכריע בין הפרשנות התכליתית (אמת) אל מול זו הדווקנית (יציב).

כך לדוגמה, לשאלה דומה לזו שהועלתה בפרשת **פוליטי** נדרשו חברי ועדת הערר בפרשת **ויסברוט**.²⁹ בפרשה זו העוררים בקשו להסתמך על ההחלטה שניתנה על ידי ועדת הערר בחיפה בעניין **פוליטי**, לפיה הנוסחה הליניארית ניתנת לסתירה מקום בו הנישום יכול להוכיח ולחשב את השבח הריאלי על-פי נתוני אמת. לטענת מנהל מס שבת, מנגנון החישוב הליניארי לא נועד לחשב את השבח אלא רק את שיעור המס שיחול על השבח. לשיטתו, פרשנות העורר סותרת את לשון החוק ואת כוונת המחוקק, שיטת "שווי השוק ביום הקובע" קשה ליישום, ובאשר לפרשת **פוליטי** טוען מנהל מס שבת, הרי שהוגש ערעור לבית המשפט העליון.³⁰ ועדת הערר פסקה, כי יש שוני בעובדות שבין פרשת **פוליטי** לעניין זה, ובכל מקרה - השיטה שאומצה בעניין **פוליטי** שגויה, שכן היא מאפשרת לנישום ליהנות מדחיית מס על בסיס נומינלי והיא מתנגשת עם עקרון תשלום מס אמת ועם לשון החוק. צידודם של חברי ועדת הערר ביציבות בולט בעיקר על רקע החלטת ועדת הערר בעניין **פוליטי** שפסקה, כאמור, באופן שונה, ובעיקר לאור ערנותם של החברים בה לפרשת **פמיני** אשר נדונה באותה תקופה ושם בית המשפט הגיע לתוצאה שממנה עולה, כי מקום שבו יש בחוק מס חזקה, נוסחה, הגדרה או הוראה - ניתן לסטות ממנה כדי שישולם מס אמת.³¹

29. ראו ו"ע 1185/06, 1180/06 **ויסברוט מרדכי ואח' נ' מנהל מס שבת ת"א**, "מיסים" כ"א/6 (דצמבר 2007) ה-45 (2007).
30. עניינו של וייסברוט נדון, והחלטתם של חברי ועדת הערר ניתנה על רקע החלטת ועדת הערר שאימצה, כאמור, את עמדתו של פוליטי ועוד בטרם שעניינו נדון בבית המשפט העליון.
31. ראו רע"א 4217/04 **פמיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים** לא פורסם (22.10.2006). בפרשה זו, הנוגעת לחישוב היטל השבחה, העדיף בית המשפט את שיטת "המדרגות" המחשבת את השבחה, במקרה של רצף תכניות, באופן המצרף את השבחות שנוצרו בעקבות אישורה של כל תוכנית ותוכנית, על פני שיטת "המקפצה" המחשבת את השבחה לפי ההפרש בין ערך המקרקעין במצבם המקורי, דהיינו בסמוך לפני אישורה של התוכנית הראשונה, ובין ערכם לאחר התוכנית האחרונה. בית המשפט העדיף את שיטת "המדרגות" על פני שיטת "המקפצה" כיוון שהיא "מקיימת באופן מיטבי את הקשר הסיבתי בין הפעילות התכנונית ובין השבחה החייבת בהיטל (פסקה 15 לפסק הדין), וזאת להבדיל משיטת "המקפצה" הכוללת בגדר חישוב השבחה את כל העלויות הכלליות בשווי השוק של המקרקעין, אף כאלה שאינן נובעות מהפעילות התכנונית המשבחה" (פסקה 10 לפסק הדין). כלומר, מאחר שהשבחה, על-פי הגדרתה, היא "עליית שוויים של מקרקעין עקב אישור תכנית", ברור שעל מנת לקיים את תכלית החוק, יש ל"בודד את עליית הקרקע כתוצאה מן התוכניות המשבחות מתוך העלייה הכוללת בשווי הקרקע, אשר עשויה להיות מושפעת גם מגורמים אחרים...". בית המשפט ממשך ומאבחן את פסק הדין הזה מפסק-דין **ויסברוט**, "לא כן, כשמדובר בחישוב השבח. השבח בהגדרתו הוא "הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה", ואין זה משנה מהו מקור עליית הערך, אם בהשבחת הקרקע ופיתוחה ושינוי יעודה". בנוסף, קובע בית המשפט, כי "אירוע המקים את החבות בהיטל השבחה מתרחש עם אישור התוכנית המשבחה, כהוראת סעיף 2(א) לתוספת". נראה, שהאבחנה הסופית שאבחנו השופטים באופן שונה את **ויסברוט מפמיני** ואשר על-פיה הגיעו לתוצאה שונה היא, שאין זהות בין חוק מיסוי מקרקעין לבין היטל השבחה. לשיטתם, בעוד מטרתו של חוק מיסוי מקרקעין היא "להטיל מס על עליית ערך של מקרקעין כפי שהיא בעת העברת הזכות באותם מקרקעין", הרי "שהיטל השבחה מוטל על השבחת תכנון, ומשום כך נדרש קשר סיבתי ישיר בין הפעילות התכנונית בעקבותיה מחויב בעל המקרקעין בהיטל ובין עליית שוויים של המקרקעין לפיה

עיון בפסיקה קודמת של בית המשפט והשוואתה אל מול פסקי דין אלו אינה מעלה מזוור אלא מוסיפה בלבול, דשדוש ומבוכה הקיימים ממילא בכל הקשור לאימוץ הגישה הראויה. כך לדוגמה, בפרשת **ורה דבורה שכטר**, שדנה בייחוס הוצאות המותרות לניכוי לפי סעיף 39(1) לחוק.³² בפרשה זו, ביקשה המערערת לנכות את ההוצאות כשהן משוערכות לפי יום ההוצאה בפועל של כל אחת מהן, וזאת לצורך קביעת סכום השבח שבגינו היא חייבת במס. מנהל מס שבח סבר אחרת וקבע שומה לפיה יש לשערך את סך כל ההוצאות לפי היום שבו תמו שני שלישים מתקופה שחלפה בין תחילת הבנייה לבין סיומה. ועדת ערר³³ קבלה את עמדתו של מנהל מס שבח וקבעה, שיש להעדיף את הנוסחה הקבועה בסעיף 47(2). על החלטה זו הוגש ערעור לבית המשפט העליון³⁴ אשר הפך את החלטת ועדת הערר וקבע, שיש להעדיף את האמת על פני הנוסחה ולייחס את ההוצאות ליום הוצאתן בפועל. ובלשון בית-המשפט:

"הטענה בדבר פישוט דרכי החישוב והקושי בעריכת ההתחשבות המחייבת שמירת קבלות איננה מתקבלת נוכח הקפדתם של שלטונות המס במקרים אחרים על שמירת קבלות וחישובים מתאימים, ואין לגרוע חלקו של מי שבונה ובידו כל החומר החשבונאי הנדרש... תחשיבים וממוצעים מופעלים בהעדר ספרים ומסמכים ולא כאשר יש תיעוד נאות"³⁵

בדומה, בפרשת **מירון**³⁶ אימץ בית המשפט את עמדת המשיבים והחזיר את הדיון לוועדת הערר כדי שתבחן את ראיותיהם של המשיבים לגבי עלות הרכישה של החלק הנמכר במועד הרכישה, וזאת לא לפני שקבע:

מחושבת ההשבחה...". לפיכך, "יום המכירה" לעניין מס שבח הוא היום שבו נעשתה המכירה והוא גם היום שבו מתגבש החוב.

אני מצטרף לאלה הסבורים, כי ההבחנה שעשתה הוועדה בעניין **ויסברוט** שגויה, שהרי כל אחד מהמרכיבים המדוברים, קרי, שבח, הכנסה ורווח כלכלי אמיתי, קשור לנוסחה ארימטית. ההבחנה שנעשתה שם מחזירה אותנו לאותה שאלה עקרונית: האם ניתן לסטות מהוראות החוק או מחזקה כאשר לשון החוק חד-משמעית ואינה משתמעת לשתי פנים, מקום בו התוצאה המתקבלת מיישום הוראת החוק כלשונה אינה מגשימה את תכלית החוק ויוצרת עיוות מס. ראו, ארז שגיב, "אמת" או "שקר" - ביד ה"לשון". <http://www.reader.co.il>

- 32. ראו חוק מיסוי מקרקעין, לעיל הערה 3, סעיף 39(1).
- 33. עמ"ש 271/90 **ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח אזור מרכז "מיסים"** 2/א (אפריל 1993) ה-34 (1992).
- 34. ע"א 5359/92 **ורה דבורה שכטר נ' מנהל מס שבח המרכז "מיסים"** 6/א (דצמבר 1996) ה-1 (1996).
- 35. ש.ם.
- 36. ע"א 3988/00 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מרדכי מירון ואח', "מיסים"** יט/1 (פברואר 2005) ה-3 (2004).

"גישה דומה שלפיה יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק כבר אומצה על-ידי בית משפט זה במקרים אחרים..."³⁷

קביעה זו וקביעות דומות לה עדיין אינן סוללות את הנתיה הראוי לאימוץ הגישה המועדפת במאבק עתיק יומין זה בין הנישום לבין שלטונות המס. שהרי, חוסר העקביות של הפסיקה אינו מוסיף ממילא יציבות לעולם הפיסקלי, וגם אם המחוקק מנסה ליצור ערך כזה, הרי שהפסיקה הלא עקבית יצרה קו שבור בעל זוויות קהות, או חדות, הגורם לחוסר ודאות וממילא מחטיא ערכים המצויים בתכלית גביית המס.

סיכום

סיכום הדברים מוביל בהכרח לסיפור המתואר במקרא ככישלון פרשנותו הדוקנית של יעקב בעניין אהבתו לרחל. במקרא נאמר, "ויאהב יעקב את רחל ויאמר אעבדך שבע שנים ברחל בתך הקטנה"³⁸. מכיוון שיש ללבן רק שתי בנות, יכול היה הכותב להסתפק בציון שמה של הקטנה, רחל, ותו לא. מדוע מצא לנכון להדגיש ולדייק בהצעתו? המדרש מסביר, שחששותיו של יעקב מפני הפרת ההסכם בעתיד והתחכמויות עתידיות הם שגרמו לו לדייק. לפיכך, יעקב מציע הצעה מדויקת, מסוימת, שאינה משתמעת לשתי פנים. פירוט זה של יעקב הפך ברבות השנים למכתם המבטא דרישה דוקנית ומדויקת, שאינה מותרת מקום לספקות.³⁹ השאלה שמתעוררת היא, האם הוודאות שאותה ניסה יעקב ליצור הועילה לו. הרי ידוע, כי בשל הבדלי הגישות נאלץ הוא לעבוד תמורת רחל עוד שבע שנים נוספות. היינו, בעוד הוא סבור, כי במעשיו של לבן היתה רמאות, הרי שלבן סבור כי "לא יעשה כן במקומותינו לתת הצעירה לפני הבכירה". לבן מנמק את מעשיו במנהג המקומי הנוגד גם הסכם מדויק ומתאר מציאות ומנהג המקום כתשתית לפרשנות, שבמקרה זה גברה. במילים אחרות, בעוד יעקב בפנייתו ללבן, "הבה את אשתי", משוכנע שהוודאות תגבר, לבן נתן ליעקב את לאה אחותה תחתיה והעדיף את האמת, אותה אמת העטופה במנהג המקום. אגב, יעקב אינו מתנגד לטענת לבן ומסכים לעבוד עוד שבע שנים עבור רחל. מכאן, שמסקנה לא מופרכת תהיה - נחיתות היציבות אל מול האמת.

37. בפרשה זו הצדדים נחלקו בשאלה, כיצד לקבוע את החלק היחסי משווי הרכישה של הזכות לפי האמור בסעיף 22 לחוק מיסוי מקרקעין. מנהל מס שבח קבע את שווי הרכישה על-פי יחס השטחים בין החלק הנמכר לכלל הזכויות, בעוד שהמשיבים (שזכו בועדת ערר) טוענים, כי יש לחשב את שווי הרכישה על-פי היחס בין שווי החלק הנמכר לבין שווי כלל הזכויות במועד המכירה. בית המשפט קבע, שכאשר מדובר במכירה של חלק מקרקע הטרוגנית, יש לאפשר לנישום להוכיח את שווי הרכישה של החלק הנמכר כהויותו, בין על-פי התייחסות מפורשת בהסכם הרכישה, כאשר זה מצוין מחירים שונים לחלקי קרקע שונים שנמכרו כאחד, ובין על-ידי הבאת ראיות אחרות, ככל שישנן בידו, לגבי חלוקת העלות. לשיטתם, בדרך זו ניתן לנטרל את חסרונותיה של שיטת חישוב שווי הרכישה לפי יחס השטחים. בית המשפט קובע, כאמור, כי הדיון יוחזר לוועדה כדי לבחון את ראיות המשיבים לגבי עלות הרכישה של החלק הנמכר במועד הרכישה ובהעדר ראיות - עלות הרכישה תחולק באופן אחיד לפי היחס בין השטחים, היינו, לפי הנוסחה הקבועה בסעיף 22 לחוק. שם, שם.

38. בראשית, כט, 18.

39. ראו, הילה בן אליהו "על תקנת הציבור ופרשנות הסכמים" דעת פרשת ויצא, תשס"א, גיליון מס' 4.