

# על הספר: "אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני המסים בישראל" מאת: יוסף מ' אדרעי<sup>1</sup>

יצחק הדרי\*

- א. פתח דבר
- ב. בג"ץ קניאל והעידן החוקתי
- ג. בסיס המס ופרשת חזן
- ד. מס רווח הון ושבח מקרקעין וניכויי פחת
- ה. הכנסה רעיונית ועסקאות חליפין – עניין מגדל הזהב
- ו. השווי למס שבח ולמס הכנסה – עניין די-רום
- ז. קיזוז הפסדים ועניין רובינשטיין
- ח. מכירת זכויות בשותפות – עניין שדות
- ט. פרשת פרומדיקו
- י. אחרית דבר

## א. פתח דבר

ספרו החדש של פרופסור אדרעי הוא משב רוח רענן לכל מי שעוסק בתחום המיסוי, ובראש ובראשונה למוריו, לתלמידיו, לפרשניו ולמיישמייו של ענף משפטי-כלכלי זה. הספר מנתח באזמל חד שורה של הלכות חדשות בסוגיות שונות בכל תחומי דיני המס בעשור האחרון, וברוב המקרים מבקרים מהיבט מדיניות המס הראויה לדעת המחבר.

בניתוח פסקי הדין השונים מדגים אדרעי כיצד יש לקרוא פסק דין קריאה אנליטית וביקורתית, ולהפוך כל אבן מבלי להשאיר אף לא אחת שלא נהפכה ונטחנה עד דק.

הספר אינו מתיימר להיות ספר לימוד של תחום מס כלשהו, וכשמו כן הוא: ניתוח של כמה אירועים, אשר להשקפת המחבר מדגימים את נסיגת הפסיקה או הדין מדין

---

\* פרופסור מן המניין, מכללה אקדמית נתניה; פרופסור אמריטוס ומרצה מהחוג, אוניברסיטת תל-אביב.

<sup>1</sup> יוסף מ' אדרעי אירועי מס: עלייתם (ואיבונם?) של דיני המסים בישראל (2007).

המס הראוי.

בין שהקורא יסכים לביקורת או לניתוח ובין שלא, הספר נקרא בנשימה אחת ומהווה חגיגה לכל מי שעוסק בתחום. בנשימה זו אדון בכל סוגיה שנכללת בספר, כסדרה.

## ב. בג"ץ קניאל<sup>3</sup> והעידן החוקתי

בג"ץ קניאל מהווה נדבך חשוב בבחינת החוקתיות של חוקי המס. אם בעניין מזרחי<sup>4</sup> הונח המסד לעקרון הביקורת השיפוטית על חוקים בישראל לרבות חוקי מס,<sup>5</sup> ובעניין סגל<sup>6</sup> נבחן לראשונה עקרון המידתיות בביקורת חוקי מס,<sup>7</sup> הרי בעניין קניאל צעד בית המשפט צעד ענק קדימה בכוננותו לבחון לגופו של עניין את שיעורי המס ודרך תחולתם על סוגי הכנסות וסוגי נישומים במשק. במקרה זה נבחנה השאלה אם נפגע עקרון השוויון בכך שהמיסוי על עסקאות בשוק ההון חויבו ב-10% או ב-15% מס בשעתו לעומת החיוב בשיעורי המס השוליים של הכנסות מעסק או מעבודה. בית המשפט הצדיק את ההעדפה, בין היתר משיקולי השמירה על מיקומה של ישראל בתחרות העולמית בעידן הגלובליזציה והעדפה דומה כח"ל. הוא הביע נכונות לבחון את השאלה, בשנית, בעתיד. הדבר נמנע, לדעתי, כאשר צמצם המחוקק את אי-השוויון בהקטינו את שיעורי המס הרגילים, מצד אחד,<sup>8</sup> ובהעלותו אותם על הכנסות משוק ההון, מצד אחר.<sup>9</sup>

לדעת אדרעי, בעקבות בג"ץ קניאל, "הקריטריונים התיאורטיים של עקרונות שוויון אופקי ואנכי, הפכו לחלק מהדין החוקתי המצוי בישראל",<sup>10</sup> והוא אף מדגים זאת בתחום חקיקת המשנה במיסוי הבין-לאומי בישראל.

3 בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277 (2005).

4 ע"א 6821/93 בנק מזרחי נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221 (1995).

5 ראו אהרן יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" משפטים כג 55 (1994); יוסף מ' אדרעי "מהפכה חוקתית: האומנם?" משפט וממשל ג 453 (2006).

6 ע"א 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529 (1997); ראו גם: יצחק הדרי "נורמת המידתיות וביקורת שיפוטית על חוקי מס" הפרקליט מו 11 (2002).

7 הדרי, שם.

8 ס' 121 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה").

9 ס' 91(ב) לפקודה.

10 אדרעי, לעיל ה"ש 1, בעמ' 31.

## ג. בסיס המס ופרשת חזון<sup>11</sup>

בעניין חזון נדונה בין היתר שאלת סיווגה של הכנסה שנבעה ממכירת כמה מגרשים על ידי שני אחים. ההכנסה סווגה כפרותית, וקצפו של ארעי יצא על כך שלאחר שסיווג הכנסה כפרותית, קבע בית המשפט שחובה למצוא את מקור ההכנסה בסעיף 2 לפקודה, ובמקרה זה סעיף 2(1) סיפה לפקודה – עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. לדידו, אין מקום לתורת מקור זו בדין הישראלי.

לדידי, חשיבותו העיקרית של פסק הדין היא בשלוש קביעות אחרות: ראשית, בחזרה על מתן ההכשר לתכנון מס שלפיו יישמרו מגרשים אחדים בבעלות בעל השליטה בחברה, למען סלילת דרך לבאות – לדוגמה, למכירת דירת מגורים בפטור ממס לפי חוק מיסוי מקרקעין,<sup>12</sup> והעברת מרבית המגרשים לחברה בשליטתם שתפיק הכנסה פרותית רגילה;<sup>13</sup> שנית, ביצוע עסקאות אחדות במגרשים הפרטיים, חלקן ללא תמורה לבן וממנו לגיסו, ורק שתי חלקות מתוך האמורות נבנו ונמכרו לצד שלישי כדירות מגורים פטורות ממס שבת. חלקה אחת נבנתה ונמכרה לחברה בשליטתם, ויתרת המגרשים נותרו ריקים או נבנו והושכרו. דהיינו תכנון מס כאמור, שנעשה כדבר שבשגרה במשך עשרות שנים בארץ, כמעט שנכשל לחלוטין, כאמור להלן במקרה זה; שלישית, בהחלת מבחנים של המשפט המנהלי לשאלת סמכותו של פקיד השומה לבטל החלטה קודמת של מנהל מיסוי מקרקעין אשר פטר אותן ממס שבת, אף שלדעתו הן עסקאות פרותיות, החייבות במס רגיל. הפתרון הקונקרטי לדילמה במקרה זה היה שבאשר לעסקאות שחלפו פחות משלוש שנים מאז החליט מנהל מיסוי מקרקעין בעניינן, אושרה עמדת פקיד השומה שקבע שהן חייבות במס הכנסה רגיל. ואילו באשר לעסקאות שמאז נעשו חלפו שלוש שנים ומעלה, הושארה בעינה החלטתו של פקיד השומה לפוטרם ממס שבת.

## ד. מס רווח הון ושבת מקרקעין וניכויי פחת

ארעי מנתח כהלכה, בפרק השלישי לספר, את משמעות ניכויי הפחת בדיני המס. הוא מציג את אימוץ כללי שיבוב הפחת שנוכה באופן שוטף מההכנסה הרגילה שהניב הנכס, באופן שיחויבו בשיעור מס רגיל, ולא בשיעור מס רווחי הון – לרבות שבת מקרקעין – בעת מכירת הנכס. שהרי בעת הניכוי השוטף של הפחת, חסך הנישום מס לפי השיעורים השוליים או שיעור מס חברות, ואילו בעת מכירת הנכס הוא חסך בשיעור מס רווח הון נמוך יותר.

<sup>11</sup> ע"א 9412/03 חזון נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005).

<sup>12</sup> (שבת, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

<sup>13</sup> יצחק הדרי מיסוי מקרקעין ג 141, פס' 14.48 (מהדורה שנייה, 2007).

בתיקון 132 לפקודת מס הכנסה משנת 2005, אימץ המחוקק עיקרון מקובל זה בעולם לחלק ה' לפקודה בעניין מס רווחי הון. צודק אדרעי בביקורתו על כך שלפתע ביטל המחוקק הוראה זו שנתיים לאחר מכן בתיקון 147 לפקודה. אוסיף שהביקורת גדולה אף יותר: מדוע מצא המחוקק לנכון שלא לחוקק את הוראת השיבוב לעיל בשנת 2002 בעניין נכסי מקרקעין שחל עליהם חוק מיסוי מקרקעין,<sup>14</sup> שהרי מס שבח הוא מקרה פרטי של מס רווחי הון שמסיבות היסטוריות נדון בחיקוק נפרד.

## ה. הכנסה רעיונית ועסקאות חליפין – עניין מגדל הזהב<sup>15</sup>

אדרעי מנתח את משמעות המס של עסקאות חליפין כולל מכירה רעיונית, בהתאם לדעותיו הראויות שמצאו ביטוי במאמריו, כמו במאמרים של פרופסורים מקבילים לדיני מיסים. ייחודו בהצגה הרהוטה של תחום סבוך זה ובהדגימו אותו בעניין **מגדל הזהב**.

ברור שכאשר רוכש דיור מוגן משלם לבעל העסק בכסף וכן בהפקדת סכום ללא תמורה מלאה בהתאם למחירי השוק, גם טובת ההנאה הגלומה בכך לעוסק, מקבל הפיקדון, היא הכנסה לכל דבר ועניין. אין ספק שזה הדין באשר למס הכנסה, אלא שאז אמנם מיוחסת לו הכנסה רעיונית מהריבית הנחסכת אשר מקוזזת בהוצאה לריבית רעיונית, לשם השגת ההכנסה.<sup>16</sup> בית המשפט מכיר בכך, אבל הוא מאבחן הלכה זו לצורך מע"מ בשל אי-חיוב העסקה הרעיונית במס עסקאות וההיעדר הטכני בחשבונית מס על פי חוק זה.

דא עקא, כפי שמציין אדרעי, בית המשפט שולל את התוצאה בנימוק שגוי שמדובר "בהוצאה דמיונית".<sup>17</sup> זאת, במקום לאמץ את ההלכה במלואה, כפי שעשה, אבל ליישמה כהלכה על פי הכללים הייחודיים לחוק מע"מ,<sup>18</sup> שעל פיהם אין בידי העוסק חשבונית מס שהיא תנאי לקיזוז מס התשומות.

## ו. השווי למס שבח ולמס הכנסה – עניין די-רום<sup>19</sup>

מיסוי עסקאות קומבינציה זכה לדיון מקיף בכתיבה המשפטית, לרבות על ידי כותב רשימה זו,<sup>20</sup> ואדרעי חוזר ומנתחה מנקודת ראותו. השאלה שנדונה בעניין די-רום

14 אדרעי, לעיל ה"ש 1, בעמ' 98.

15 ע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נו(5) 608 (2002).

16 ע"א 32/86 רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד מו(1) 573 (1992).

17 אדרעי, לעיל ה"ש 1, בעמ' 124–125.

18 שם, בעמ' 126–127.

19 ע"א 7489/01 די-רום (1971) בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35 (2004).

20 יצחק הדרי מיסוי מקרקעין א 288 ואילך (מהדורה שנייה, בהשתתפות י' סרוסי, 2000); יצחק

הייתה מה הזיקה בין שווי עסקת הקומבינציה שהוערך בעת עריכת השומה על ידי רשויות מקרקעין ובין המחיר המקורי של הקבלן הרוכש לצורך חישוב מס הכנסה הרגיל שלו (המלאי) או לצורך אחר לשם יישום הפקודה.

במקרה דנן מתברר שהיה שוני גדול בין שווי המכירה והרכישה של המקרקעין נשוא עסקת הקומבינציה כפי שנקבע על ידי רשות מיסוי מקרקעין על ידי הערכת שווי הבנייה של יחידות המוכר, לבין ההוצאות בפועל של הקבלן-הרוכש. הקבלן ביקש, כללית, כי ההפרש יוכר לו כהפסד לצורך מס הכנסה. בית המשפט העליון נעתר לדרישה בקבעו שקביעתו של מנהל מיסוי מקרקעין בשומה סופית, אין לשנותה לאור המציאות השונה, כפי שהתבררה בעת הליכי שומת מס הכנסה. עוד קבע כי הליכי מס הכנסה והקביעות במסגרתם נפרדים ועצמאיים מאלה של רשות מיסוי מקרקעין.

בצדק זועק אדרעי על תוצאה אבסורדית זו. אין זה סביר שהצדדים אשר נהנו מהפחתת מס השבח למוכר ומס הרכישה לקבלן-הקונה, על ידי הערכת חסר של שווי הבנייה, לא יהיו כבולים בכך גם בהליכי מס עתידיים – יהא זה לפני רשויות מיסוי מקרקעין, בעת מכירת יחידות המוכר (בהנחה שאצלו מדובר בנכס פרטי או בנכס קבוע), או בשומות מס הכנסה של הקונה-הקבלן.

על המשפט ורשות המיסים למצוא פתרון לפער שנוצר, ולו גם על ידי תיקון שומה סופית של מנהל מיסוי מקרקעין, לרבות הארכת מועד, לצורך תיקון השומה על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין אם חלפו מאז יותר מארבע שנים.

## ז. קיזוז הפסדים ועניין רובינשטיין<sup>21</sup>

עניין רובינשטיין עסק בחברה לגידול דגי נוי אשר צברה הפסדים, לאחר שרוקנה מכל נכסיה, מניותיה נמכרו לאדון רובינשטיין כיחיד. לימים שינה רובינשטיין את שם החברה והפכה לחברת בנייה. הוא הזרים לחברה עסקי בנייה רווחיים וביקש לקזז מרווחיה את ההפסדים הצבורים בחברה בטרם רכש אותה. בית המשפט העליון סירב לאשר את הקיזוז לאחר שקבע כי מדובר בעסקה מלאכותית על פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. בית המשפט קבע שיש להתייחס לכל הפעולות שביצע רובינשטיין, אישית, וביצעה החברה שרכש, כמכלול אחד לצורך מס. לדברי בית המשפט, מאחר שלכל המכלול לא היה שום נימוק עסקי לרכישת חברת גידול דגי הנוי, פרט לנימוק של ניצול ההפסדים לצורך מס, פקיד השומה רשאי שלא להתיר את קיזוז ההפסדים. אדרעי חולק על בית המשפט בטענו שהבעיה בכל הפרשה היא הליקוי בפקודה,

<sup>21</sup> הדרי מיסוי מקרקעין ב 150 ואילך (מהדורה שנייה, 2003).

<sup>21</sup> ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) (להלן: עניין רובינשטיין).

בכך שאינה מתירה לנישום לקזז הפסדים לאחור מול רווחיו בשנים קודמות. אם הייתה קיימת הוראה כזאת, כשם שקיימת בקודקס המס האמריקני, הייתה חברת דגי הנוי, בידי בעליה המקוריים, זכאית לקיזוז הפסדים כנגד רווחי העבר ובעקבות זאת, להחזר מס. לדעת אדרעי, זה מה שבית המשפט צריך היה לפסוק, אף ללא הוראת חוק. בנקודה זו אני חולק עליו, שכן, אף שאני מסכים לפסיקת בית המשפט כאשר במקרים רבים סטה ממה שנראה כהוראה חד-משמעית של החוק,<sup>22</sup> לדעתי אין לו במקרה זה סמכות כזו בלא הוראת חיקוק. כך הוא המצב המשפטי בחלק נכבד מארצות המערב שבהן אין הוראה בחוק המתירה קיזוז לאחור. אין מדובר בלקונה או בשאלה פרשנית, אלא בהסדר שלילי של הפקודה. וזאת אף שאני מצטרף לאדרעי בעניין הצורך בתיקון הפקודה, כך שיותר קיזוז הפסדים לאחור. יתר על כן, מאין לאדרעי נתונים כי לחברת דגי הנוי שמניותיה נמכרו לאדון רובינשטיין היו כלל הכנסות עבר שעליהם שילמה מס?<sup>23</sup>

הביקורת האחרת על עניין רובינשטיין אכן ראויה להילקח בחשבון, ובדרך כלל חסידיה הם אנשי כלכלה ומשפט, והיא – שיש להכיר במנגנון השוק והכרה בהפסדים צבורים כנכס שניתן לסחור בו, ואדרעי מצדיקה מטעמים חוקתיים. לדעתי, הפתרון לסוגיית רכישת חברות בעלי הפסדים צבורים הוא בחקיקה מיוחדת כמו זו הקיימת באנגליה ובארצות-הברית, ובניסיון העבר הכושל אצלנו,<sup>24</sup> שתקבע תנאים לקיזוזם במקרים של שינוי בעלות ובמקרים של שינוי באופי הפעילות של החברה.

## ת. מכירת זכויות בשותפות – עניין שדות<sup>25</sup>

כיצד להתייחס למכירת זכויות בשותפות, כמכירת נכס אחד, זכות כלפי השותפות, בדומה למניות בחברה, או כמכירה של כל הנכסים, או חלק מהם, שבבעלות השותפות? בעניין שדות החליט בית המשפט העליון לאמץ את גישת הזכות כלפי

<sup>22</sup> ע"א 1527/97 אינטרכילרינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); ואף לדעתי במקרים מתאימים באי-ביצוע הוראת הליניאריות לגבי הטלת מס שבח על נכסים שנרכשו לפני היום הקובע לתחולת תיקון 50 משנת 2002 לחוק מיסוי מקרקעין, ראו יצחק הדרי ודויתן ברוך "רפורמות במיסוי מקרקעין" רפורמות מס 163, 180 ואילך (דוד גליקסברג עורך, 2005); אומץ על ידי ר"ע (מחוזי חי') 5002/05 פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (לא פורסם, 14.9.2006), אבל ראו קביעה הפוכה בו"ע (מחוזי ת"א) 1180/06 ויסבורט נ' מנהל מס שבח ת"א (טרם פורסם, 4.9.2007).

<sup>23</sup> אכן אדרעי מציע את הפתרון הראוי, לטעמו, ומציין בין היתר שזה בתנאי שהיו לנישום הכנסות עבר העולות על הפסדים הצבורים, ראו בספר, לעיל ה"ש 1, בעמ' 212, 220.

<sup>24</sup> הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 97), התשנ"ד-1994, ה"ח 2243.

<sup>25</sup> ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, פ"ד נה(4) 89 (2001) (להלן: עניין שדות).

השותפות. דהיינו, הועדפה "תאוריית הישות" ("The Entity Theory") על "התאוריה המצרפית" ("The Aggregate Theory"), שלפיה אין לשותפות ישות עצמאית, אלא היא ישות שקופה המחייבת לכל עניין לצורך מס להתייחס לנכסיה. עם זאת, החליט בית המשפט שבעניינים אחרים, כגון פירוק שותפות תיתכן החלטה שונה בהתאם לתכלית החקיקתית של כל סוגיה.

האמור מציב סימן שאלה בעניין עסקאות הוניות בזכויות השותפות לעומת סעיף 63 לפקודה החל רק על קביעת ההכנסות וההוצאות השוטפות של השותפות. על פי סעיף זה השותפות אינה אישיות משפטית נפרדת לצורך המיסוי הרגיל, השוטף. אדרעי מבקר את פסק הדין ואינו מוצא "תכלית ערכית המצדיקה את המהפכה שפסק הדין חולל".<sup>26</sup>

## ט. פרשת פרומדיקו<sup>27</sup>

הפרק האחרון לספר נכתב בידי לימור ריזה, ומנתח ניתוח ביקורתי את פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת פרומדיקו. בעניין זה זוכה אלי הורביץ בעיקר משום שלא הוכחה הכוונה הפלילית המיוחדת שביסוד העברות לפי הפקודה שבהן הואשם. ריזה מבקרת, ובצדק, את הערבוב של הפן האזרחי של סעיף 86 לפקודה עם ההיבטים הפליליים של העברה. אכן, גם אני אינני מסכים עם גישתו של השופט אנגלרד שמחייבת בתיק פלילי של תכנון מס, קודם כול לקבוע אם לפנינו עסקה מלאכותית או עסקה בדויה וכי כל עסקה בדויה על פי סעיף 86 לפקודה (ומקביליו בחוקי מס אחרים) היא גם עברה פלילית. לדעתי, אין קשר ישיר בין השניים: יסודות העברה הפלילית, כללי האחריות הפלילית והראיות שונים לחלוטין מאלו שבעקרונות המס האזרחיים.

אחד הנושאים החשובים שנדונו בפסק הדין, בייחוד בחוות הדעת של השופט אור, ולו גם באמרת אגב, הוא שלילת יסוד הכוונה הפלילית כאשר הנישום פעל בהסתמכו על ייעוץ של מומחה. קרי – טענת ההסתמכות. השופט אור ריכך את התנאים שקבעה השופטת פרוקצ'יה בבית המשפט המחוזי, בקבעו כי אין לקבוע חובות פורמליות בדבר ההסתמכות על ייעוץ מקצועי, וכי אפשרית אף הסתמכות סבילה על ייעוץ כללי ולא לעסקה ספציפית. וכמו שכתבתי בספריי, כשמועלית טענת הגנה זו, העיקר הוא שבית המשפט ישתכנע שהנאשם פעל בתום לב על פי עצה שקיבל מבר סמכא בתחום, שהנישום פרס בפניו את כל העובדות הרלוונטיות.<sup>28</sup> אמנם מדובר בעברות של כוונה מיוחדת, אך ניתן ללמוד מפסיקת בית המשפט

<sup>26</sup> אדרעי, לעיל ה"ש 1, בעמ' 268.

<sup>27</sup> ע"פ 1182/99 הורביץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(2) 49 (2000) (להלן: פרשת פרומדיקו או עניין הורוביץ).

<sup>28</sup> לעיל ה"ש 13, בעמ' 404, פס' 19.32.

העליון החדשה בסוגיה, שמדובר בעברות של כוונה רגילה על חוק ההגבלים עסקיים. מאחר שפסקי הדין זכו לתהודה ציבורית רבה, ארשה לעצמי לסכם עיקרם בהרחבת-מה: עניין **תנובה**<sup>29</sup> עסק בעברות של עשיית הסדר כובל לפי חוק ההגבלים העסקיים, התשמ"ח-1988, ביחס להסכם לקביעת מחיר מינימום, לחלוקת הלקוחות בין הצדדים ולחלוקת כמויות הבשר המשווקות. טענת ההגנה הייתה שמדובר בטעות במצב המשפטי על פי סעיף 34 לחוק העונשין:<sup>30</sup> "הטעות הייתה בלתי נמנעת באורח סביר", בשל הסתמכות על חוות דעת משפטית בדבר חוקיות המעשה.<sup>31</sup> בית המשפט קבע, מפי הנשיאה ביניש, כי הטעות של המסתמך חייבת להיות מבוססת הן על רכיב סובייקטיבי והן על רכיב אובייקטיבי שהטעות "בלתי נמנעת באורח סביר";<sup>32</sup> וכי על ההגנה לעיל להתבסס, בין היתר, על הנתונים הבאים:

1. על מבקש הייעוץ המשפטי מוטלת החובה לפרוס בתום לב את מלוא התשתית העובדתית הרלוונטית;
2. על מבקש חוות הדעת לפנות לעורך דין בעל מומחיות בתחום;
3. על העצה המשפטית להיות רצינית לכאורה;
4. מן הראוי שתהא חוות דעת בכתב;
5. ההסתמכות חייבת להיעשות בתום לב;
6. לעתים הסתמכות על חוות דעת תיעשה רק בהיעדר אמצעים עדיפים, כגון פנייה לאישור מוקדם של הרשויות. בחירתו של המסתמך בחוות דעת על פני פנייה מוקדמת לרשויות תתקבל רק לאחר שהוא יעמוד בנטל הכבד "מדוע בנסיבות העניין הסתפק בעצתו המשפטית של עורך דינו ומדוע היה זה אמצעי סביר, על אף קיום האפשרות לקבל את עמדתה המשפטית של הרשות המוסמכת".<sup>33</sup>
7. בענייני מיסים, לדעתי, הנישום רשאי להתבסס על חוות דעת משפטית בכתב שעונה לתנאים לעיל ואף לא לפנות לקבלת החלטת מיסוי מראש, לפי פרק שני-ב, סעיפים 158ב ואילך לפקודה, כאשר מדובר בעסקה שמבחינת לוח הזמנים אינה מאפשרת פנייה מוקדמת לרשויות בלא אבדן ההזדמנות לביצוע העסקה.
8. "ככל שמדובר בשאלה מורכבת פחות וככל שההתנהגות שחוקיותה נבחנת קרובה יותר ל'גרעין הקשה' של העבירה הנדונה, כך תפחת סבירות ההסתמכות על עצת עורך דין כמכשירה את אותה התנהגות".<sup>34</sup> דומני שהיקש מכך לעברות מס יהיה: מרמה, תחבולה או העלמת מס על פי סעיף 220 לפקודה, המהוות "מעשים

29 ע"פ 845/02 מדינת ישראל נ' תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית לישראל בע"מ (טרם פורסם, 10.10.2007) (להלן: עניין תנובה).

30 חוק העונשין, התשל"ז-1977.

31 שם.

32 שם, פס' 2.

33 שם, פס' 38.

34 שם, פס' 36.



- שמבחינה מוסרית הם אסורים מטבעם (mala in se)<sup>35</sup>.
9. בית המשפט קבע, כי "מן הראוי לאמץ אמות מידה מחמירות יותר להסתמכות על עצת עורך דין מאלה שנקבעו בפרשת הורביץ"<sup>36</sup>.
- עניין טגר,<sup>37</sup> אשר ניתן ימים מספר לאחר עניין תנובה, עסק בעברות לפי חוק ההגבלים העסקיים לגבי סדרה של הסדרים כובלים בכמה פרשות של רכישה ומכירה של חלקי חילוף תעופתיים.
- בית המשפט קבע, מפי השופטת ברלינר, כי על הגנת ההסתמכות מפני אחריות פלילית כאשר הפעולות שנעשו היו בהסתמך על עצת עורך דין, לעמוד בתנאי של טעות כנה ובתום לב וכן לעמוד במבחן הסבירות. זאת, בין היתר, על פי המבחנים דלקמן:
1. על בית המשפט להשתכנע, כאשר נטל ההוכחה הוא על המסתמך, כי הטעות במצב המשפטי אירעה אף שנעשו כל המאמצים הסבירים כדי לברר את המצב המשפטי לאשורו: "תום לב משמעו, כי מהתנהגותו של המתייעץ עם עורך הדין ניתן ללמוד על ניסיון כן ואמיתי לדעת מהן דרישות החוק ולעמוד בהן"<sup>38</sup>.
  2. הפנייה חייבת לחשוף בתום לב את כל התשתית העובדתית הרלוונטית, וזאת על פי מבחן אובייקטיבי.
  3. נוסף לדרישת הסבירות, מותנית, כאמור, הגנת ההסתמכות גם בתום לב. נדרש כי "התנהגותו של המתייעץ תשקף ניסיון כן לעמוד בדרישות החוק"<sup>39</sup>. הצגת תמונה עובדתית חלקית עלולה ללמד כי המסתמך נקט חוסר תום לב כדי להכשיר את ההתנהגות הטמאה.
  4. ההסתמכות חייבת להיות בעניין העסקה הספציפית, ואין די ביעוץ משפטי בעניין מקרים דומים אחרים (עניין זה לא נדון מפורשות בעניין תנובה).
  5. כאשר יש אפשרות לקבל החלטת מיסוי מראש (Pre Ruling), אין מקום לקבוע כלל גורף שעצת עורך דין פרטי לא תספיק על מנת לבסס טענת הסתמכות.

## י. אחרית דבר

בקצרה, לפנינו ניסיון מקורי מרהיב לנתח סוגיות בולטות במיסוי שרוכן נדונו בעשור האחרון בבית המשפט העליון. אדרעי מנתחן בניתוח מפורט ומנומק, בלי להשאיר אבן שלא נהפכה, כדי להוכיח את טענתו, כי בית המשפט שגה לעומת הישגיו בתקופות שקדמו לכך. בין שיסכים הקורא לכל תובנותיו של המחבר או לחלקן, לא ניתן להישאר אדיש לספר, שהוא ספר חובה לכל שוחרי דיני מיסים והמתעניינים

<sup>35</sup> שם, פס' 27.

<sup>36</sup> שם, פס' 36.

<sup>37</sup> ע"פ 5672/05 טגר בע"מ נ' מדינת ישראל (טרם פורסם, 21.10.2007).

<sup>38</sup> שם, פס' 65.

<sup>39</sup> שם, פס' 77.

בתחום משפטי-כלכלי חשוב זה. ובראש ובראשונה זהו ספר של מי שהחינוך האקדמי הוא בראש מעייניו.