



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

עמותת בני רמת גן
ע"י ב"כ עו"ד דוד פיקאז

נגד

המשיב

פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. המערערת היא עמותה שמפעילה קבוצת כדורסל בליגה מקצוענית. לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("החוק"), מסווגת המערערת כמוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר). כמלכ"ר, חייבת המערערת במס שכר המוטל מכוח סעיף 4 לחוק וצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספים), התשנ"ג-1992.
 2. בין המערערת ובין המשיב, פקיד שומה גוש דן, ניטשת מחלוקת אשר להיקף מס השכר שחייבת בו המערערת לשנים 2011 עד 2014. בחודש דצמבר 2015 הוצאה למערערת שומה (שלב א') שנערכה על ידי מר עופר גנון, מפקח במשרד המשיב.
 3. המערערת חלקה על השומה והגישה השגה. ההשגה נדחתה והוצאה שומה בצו (שלב ב') בחודש ינואר 2017, הפעם על ידי מר יחזקאל שמש, שהוא מפקח ראשי במשרד המשיב.
- המערערת הגישה ערעור לבית משפט זה כנגד הצו הנ"ל.
- בנוסף לטענותיה לגוף העניין (היקף החבות במס שכר) העלתה המערערת טענה מקדמית לפיה ה"ה גנון ושמש כלל לא היו מוסמכים להוציא שומות מס שכר כאמור, והסמכתם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

מגעת אך לעריכת שומות מס הכנסה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה. לפיכך, על פי עמדת המערער, דין הערעור להתקבל על הסף.

4. המשיב מעלה ארבעה נימוקים עיקריים להדפת טענת הסף הנ"ל:

- א) הסמכתם המפורשת של ה"ה גנון ושמש כוללת גם סמכות לערוך שומות מס שגר.
- ב) בנסיבות העניין, קיימת בידי השניים הסמכה מכללא לערוך שומות מס שגר.
- ג) אף אם קיים פגם בהסמכת השניים, יישום דוקטרינת "הבטלות היחסית" במקרה דנן מחייב מתן תוקף לשומות (בכפוף כמובן לערעור לגופו של עניין).
- ד) הבקשה לקבלת הערעור על הסף נגועה בשיהוי וחוסר תום לב וחל לגביה השתק.

5. טענת סף דומה הועלתה בע"מ 16-02-22062 איגוד ספורטיבי דתי אליצור קרית אתא נ' פקיד שומה עכו (החלטה שניתנה ביום 7.3.2017) ("עניין אליצור קריית אתא"). שם, כבוד השופטת וינשטיין הסכימה עם האיגוד המערער כי פקידי המס שהוציאו שומות בשלב א' ובשלב ב' לא הוסמכו כראות לערוך שומות מס שגר (להבדיל משומות מס הכנסה).

אולם בסופו של דבר בית המשפט המחוזי בחיפה דחה את הבקשה לקבלת הערעור על הסף וזאת, בין השאר, בשל השיהוי שנמצא בהעלאת טענת העדר הסמכות ובשל אימוץ גישת הבטלות היחסית.

למותר לציין, כי המערער דן מאמצת את חלקה הראשון של החלטה בעניין אליצור קריית אתא, ומסתייגת מחלקה השני.

6. בית המשפט המחוזי בחיפה סיכם את מסקנתו הראשונה הנ"ל כדלקמן:

"סיכומו של דבר הוא זה: אף כי בידי נציב מס הכנסה בשעתו, ובידי מנהל רשות המסים נכון להיום, נתונה הסמכות להוציא שומות מס שגר, לא הואצלה סמכות זו לגורמים הרלבנטיים הכפופים למנהל רשות המיסים, קרי: פקידי שומה, סגניהם, רכזים ומפקחים באופן הנכון - קרי: על ידי אמירה מפורשת כי ההסמכה להוציא שומות לפי סעיפים 145, ו-152-150 לפקודת מס הכנסה היא הן לפי חוק מע"מ והן לפי פקודת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

החלת ההוראות הפרוצדוראליות בפקודת מס הכנסה לעניין הוצאת שומות לפי מיטב שפיטה, השגה וערעור גם על שומות מס שכר, אינה הופכת את מס שכר לחלק מפקודת מס הכנסה והסמכתם של מפקחים להוציא שומות לפי פקודת מס הכנסה, בהתאם לסמכות 'פקיד שומה' על פי הפקודה - אינה מהווה הסמכה כדין להוצאת שומות מס שכר, שמקור הסמכות החוקית להוצאתן היה ונותר - חוק מע"מ.

(סעיף 54 להחלטה בעניין אליצור קריית אתא)

עם זאת, בהמשך ההחלטה, אגב דיון בטענת השיהוי, בית המשפט ריכך את הדברים והוסיף:

"לטעמי, הפגם שנפל בהסמכת המפקחים... אינו נופל לגדרם של הפגמים המהותיים.

במקרה הנדון בפניי אין המדובר על רשות מנהלית שאצלה את סמכותה במקום שאסור היה לה לאצול את סמכותה.

...

קיימת נטייה להכיר בלגיטימיות של אצילת סמכות 'אנכית', במסגרת מערכת יחסים היררכית, כאשר הרשות המנהלית האצילה את סמכותה לגורם הכפוף לה מבחינה היררכית.

...

זאת ועוד, הפסיקה הגמישה את עמדתה במהלך השנים, ביחס לסוג ההסמכה הנדרשת לצורך אצילת סמכויות. אם בעבר קבעה הפסיקה חד משמעית כי נדרשת הסמכה מפורשת לצורך אצילת סמכויות, הרי שהפסיקה העדכנית יותר מכירה באפשרות של הסמכה מכללא.

...

ואם זהו המצב המשפטי באשר לאפשרות הכרה בהסמכה מכללא לאצילת סמכויות, דומני כי מכוח קל וחומר ניתן לומר כי כאשר קיימת סמכות מפורשת להאצלת הסמכות - כבמקרה הנדון (סמכות להאצלה למנהל רשות המסים מכוח סעיף 107(א) לחוק מע"מ), אך זו הופעלה מכללא, היינו - בלא ציון מפורש של החוק המסמיך את ההאצלה - ניתן להתייחס לפגם כאמור ככזה שאינו גורע מתוקפה של פעולת הרשות.

(מתוך סעיפים 64, 65, 67, 69 ו-70 להחלטה)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

7. לאחר שקילת הבקשה דנן ובחינת טיעוני שני הצדדים, הגעתי למסקנה כי דין הבקשה להידחות וכי יש לקבוע כי ה"ה גנון ושמש אכן היו מוסמכים לערוך שומות מס שכר וכי אין צורך בשימוש במושג ההסמכה מכללא או במושג הבטלות היחסית על מנת להגיע לתוצאה זו.

8. אקדים ואציין את המובן מאליו: שומת מס, הפוגעת מטבעה בכיסו של האזרח, חייבת להיערך על ידי מי שהוסמך לכך לפי דין ואכן חוקי המס מגדירים מי רשאי לערוך שומה כאמור. נזכיר בהקשר זה את סעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, לפיו "אין פוגעים בקנינו של אדם", וכן סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה לפיו "מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו...". הטלת מסים, הגורעת מקנינו של האזרח, חייבת אפוא להיעשות בהקפדה על מילוי הוראות החוק. אמנם יש זכויות – כגון הזכות להשמיע טענות והזכות לקבל החלטה מנומקת מידי הרשות המנהלית – אשר לעתים ובנסיבות המתאימות ניתן לרפא פגם בקיומן במסגרת ערעור בפני ערכאה שיפוטית, אך במובן זה פגם בהסמכת עורך שומה איננו דומה.

מנגנון מס השכר

9. כאמור, מס שכר מוטל במסגרת חוק מס ערך מוסף.

כידוע, המחוקק סבר כי השיטה הרגילה של השתת מס ערך מוסף (חיוב במס עסקאות מחד וניכוי מס תשומות מאידך) לא התאימה לאופי הפעילות של מוסדות ללא כוונת רווח (ושל מוסדות כספיים) ועל כן הונהגה לגבי מלכ"רים שיטה חלופית (ראו הצעת החוק המקורית, ה"ח 1178, מיום 28.4.1975, בעמוד 236, וכן י. פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף, מהדורה שישית, עמוד 120).

המונח "שכר" מוגדר באופן כללי לפי סעיף 1 לחוק כ"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו". בסעיף 4 לחוק, לפיו מוטל מס שכר (ומס שכר וריווח שחל על מוסדות כספיים) קיימת הגדרה מפורטת יותר של "שכר", הנשענת על ההגדרה הכללית שבסעיף 1 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

נמצא אפוא כי מס שכר הוא מס עקיף המוטל על הוצאה (תשלומי שכר) והוא נועד להיות תחליף למס הערך המוסף המוטל בשיטה העיקרית על עוסקים. משום כך מס שכר נכלל בחוק מס ערך מוסף בעת חקיקתו בשנת 1976.

10. אולם, כבר מראשית תחולתו של החוק, נעשה הסדר מיוחד לגבי מס שכר והטיפול בו הופרד ממנגנון המע"מ הכללי.

להסדר מיוחד זה שני היבטים משולבים: היבט מינהלי (אדמיניסטרטיבי) והיבט תחיקתי.

במישור המינהלי, סעיף 107(ב) לחוק קבע כי "שר האוצר רשאי להטיל על נציב מס הכנסה את הנהלת המס לענין מוסדות כספיים ומלכ"רים, ומשעשה כן יהיו לנציב סמכויות המנהל לענין זה, למעט הסמכויות לפי סעיפים 58 ו- 61."

הוראה מיוחדת זו באה כדי לסייג את ההוראה הכללית שהייתה מצויה בסעיף 107(א) (כנוסחו המקורי בשנת 1976): "הנהלת המס תהיה בידי המנהל ורשאי הוא לאצול מסמכויותיו פרט לסמכויות מכוח סעיפים 30, 61, 109, 112(א) (1) ו- 140."

11. כותרתו של סעיף 107 כולו היא "הנהלת המס ואצילת סמכויות". בעת חקיקת החוק המונח "המנהל" הוגדר כ"מנהל המכס והבלו" (על פי הודעת פקידי הממשלה (שינוי תארים), התשמ"ג-1983, אשר פורסמה בקובץ התקנות 4502 מיום 12.6.1983, בעמוד 1531, התואר "מנהל המכס והבלו" הוחלף בתואר "מנהל המכס ומע"מ").

יושם אל לב אפוא כי חוק מס ערך מוסף מלכתחילה לא הסדיר מינוי ממונה ייחודי לעניין חוק זה, ו"הנהלת החוק" הוטל על בעל תפקיד קיים – מנהל המכס והבלו – שמתמנה לפי חיקוק אחר – פקודת המכס.

הנה כי כן, ניתן לשר האוצר כוח להפריד את מס השכר, לעניין "הנהלתו", ממס הערך המוסף החדש ולהפקיד את הנהלת מס השכר בידי נציב מס הכנסה (ולא להשאירה בידי מנהל המכס והבלו).

ניתן לשער כי עמד בבסיס אפשרות זו שיקול מעשי: ממילא נושא מס השכר איננו קשור לעניינים הכרוכים בדרך כלל בהטלת מס ערך מוסף (לרבות קביעת מחזור מכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

העסק, חיוב במס עסקאות ובחינת הזכאות לניכוי מס תשומות), ואילו אגף מס הכנסה (כשמו אז) עסק ממילא הן במיסויים של מוסדות ציבוריים (סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה) והן בקביעת היקף הכנסות העבודה המשולמות על ידם וזאת לצורך שומת ניכוי המס במקור הנדרש (סעיף 167 לפקודה).

12. כשלושה חודשים בלבד לאחר חקיקת החוק, שר האוצר הפעיל את סמכותו הנ"ל לפי סעיף 107(ב) וביום 27.4.1976 הורה כי "בתוקף סמכותי לפי סעיף 107(ב) לחוק... אני מטיל בזה על נציב מס הכנסה את הנהלת המס לענין מוסדות כספיים ומוסדות ללא כוונת ריווח" (ילקוט הפרסומים 2217, עמוד 1716).

13. במישור השני, התחיקתי, החוק הטרי כלל גם הסמכה זו בסעיף 145(ב), כנוסחו לפני תיקון מס' 29 בשנת 2005:

"שר האוצר רשאי לקבוע כי על גביית מס, שהנהלתו הוטלה על פי סעיף 107 על נציב מס הכנסה, יחולו, בשינויים המחוייבים, הוראות פקודת מס הכנסה לענין שומה, השגה, ערר, גביה, ריבית וקנסות או לחלק מן הענינים האלה."

בעיני ברור כי סעיפים 107(ב) ו-145(ב) לחוק, כנוסחם בעת חקיקת החוק, היוו מקשה אחת שעניינה "ייצוא" נושא מס השכר לאגף מס הכנסה הן מבחינת הדין שיחול (בעקבות סעיף 145(ב) הנ"ל) והן מבחינת זהות העוסקים במלאכת השומה והגבייה (סעיף 107 (ב)).

ואכן ביום 29.6.1976 הותקנו תקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976 (להלן, לשם הקיצור, "תקנות המלכ"רים"). בין השאר נקבע בתקנה 3 (שכותרתה: "החלת הוראות פקודת מס הכנסה"):

"הוראות פקודת מס הכנסה לענין שומה, לרבות תיקון שומה, השגה, ערעור, גביית המס, ריבית וקנסות יחולו, בשינויים המחוייבים, לענין המס שחייבים בו מלכ"ר ומוסד כספי."

דהיינו, שר האוצר מיצה את מלוא הסמכות שניתנה לו לפי סעיף 145(ב) לחוק והחיל את הוראות הפקודה בכל נושא המוזכר בסעיף הנ"ל, הן על מס שכר והן על מס שכר ורווח. עוד יצויין כי למרות שנושא הדיווח איננו מוזכר בסעיף 145(ב) או בתקנה 3 הנ"ל,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

למעשה גם הדיווח בקשר למס השכר נעשה למשרדי השומה ולא למשרדי המע"מ, כפי שהיה במקרה הנדון (באתר רשות המסים בישראל נאמר: "במשרדי מע"מ מתבצע רק רישום וסיווג הפעילות כפעילות מלכ"רית, הדיווח יתבצע לפקיד השומה (מס הכנסה)".)

14. נביט אפוא על המצב החוקי לאחר השלמת שלבי החקיקה הראשוניים של החוק בשנת 1976 (ועד לתיקון מס' 29 לחוק בשנת 2005):

(א) הוראות פקודת מס הכנסה בענייני שומה, השגה, ערעור וגבייה הוחלו על מס שכר במקום ההוראות המקבילות שנוגעות למס ערך מוסף;

(ב) "הנהלתו" של מס שכר ניטלה (למעשה מראש) ממנהל המכס והבלו ונמסרה באופן בלעדי לנציב מס הכנסה;

(ג) כתוצאה מכך, תחום פרישתו של סעיף 107(א) לחוק, שדן כאמור ב"הנהלת המס", צומצם למס ערך מוסף בלבד אף על פי שבהתאם לסעיף 1 לחוק, המונח "המס" מוגדר כ"מס ערך מוסף, מס שכר או מס שכר וריווח";

(ד) בהתאם להוראת סעיף 107(ב) לחוק, "ומשעשה כן [שר האוצר] יהיו לנציב סמכויות המנהל לעניין זה". כלומר: משנמסרה הנהלת מס השכר לידי נציב מס הכנסה, הוקנו לנציב מס הכנסה כל סמכויות מנהל המכס והבלו לשם ניהול מס השכר. סמכויות אלו כללו, בין היתר, את הכוח "לאצול מסמכויותיו" כאמור בסעיף 107(א).

דהיינו, והדבר אך טבעי, לא הייתה ציפייה או דרישה כי נציב מס הכנסה ינהל במו ידיו את כל מערך מס השכר הארצי.

מינויים ואצילת סמכויות לפי פקודת מס הכנסה

15. מקור המינויים בפקודת מס הכנסה הוא סעיף 229 לפקודה, שעניינו "מינוי רשות מבצעת". על פי נוסח סעיף זה עד לשנת 2005, "לביצוע הפקודה כראוי רשאי שר האוצר למנות נציב, פקידי שומה ופקידים אחרים או בני אדם אחרים, הכל לפי הצורך". דהיינו, סעיף 229 מקנה כוח מינוי לשר האוצר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

סעיף 230 לפקודה הבהיר כי "סמכויותיו של פקיד השומה יהיו נתונות גם לנציב". למן תיקון מס' 142 לפקודה אשר נחקק בחודש דצמבר 2004, במקביל לתיקון מס' 29 לחוק מס ערך מוסף, המונח "נציב" שהופיע בסעיפים 229 ו-230 לפקודה הוחלף במונח החדש "המנהל", וזאת בעקבות איחוד אגפי המסים, נושא שנשוב אליו בהמשך.

16. לאורך הפקודה מפורטות סמכויותיו של פקיד שומה. סעיף 1 לפקודה מגדיר "פקיד שומה" כ"פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו, וכן סגן פקיד שומה, עוזר פקיד שומה או גובה ראשי שהמנהל [בנוסח המקורי: הנציב] הרשה אותם בכתב לשמש בסמכות פלונית של פקיד שומה לפי פקודה זו, או למלא תפקיד פלוני מתפקידיו; מינויים של פקיד שומה, של סגן פקיד שומה, של עוזר פקיד שומה וגובה ראשי שהורשו כאמור יפורסם ברשומות".

הוראה זו שבסעיף 1 לפקודה חובקת אפוא הן הגדרה של המונח "פקיד שומה" (בעל תפקיד שמתמנה בידי שר האוצר) והן הקניית כוח אצילת סמכויות לנציב מס הכנסה (היום, המנהל), אשר רשאי להסמיך פקידים נוספים להשתמש בסמכויות מסוימות המסורות לפקיד שומה.

סיכום ביניים

17. כסיכום ביניים ניתן להציג את מצב הדברים בעקבות חקיקת חוק מע"מ כדלקמן:

- (א) הוטל לראשונה מס שכר.
- (ב) תוכן מושג המפתח להטלת מס זה – "שכר" – נלקח היישר מפקודת מס הכנסה.
- (ג) הנהלת המס (לרבות שומתו וגבייתו) הופקדה בידי נציב מס הכנסה.
- (ד) על שומת מס שכר וגבייתו חלו הוראות פקודת מס הכנסה.
- (ה) לנציב מס הכנסה היה כוח כללי להקנות סמכויות ביצוע לעוזרים (מתוקף הגדרת המונח "פקיד שומה" שבסעיף 1 לפקודה), וזאת בנוסף לכוחו של שר האוצר למנות "פקידים אחרים ובני אדם אחרים" בהתאם לסעיף 229. כמו כן היה לנציב כוח ספציפי לאצול סמכויות לעניין מס שכר (מתוקף השילוב של הוראות סעיפים 107(א) ו-107(ב) לחוק מע"מ כנוסחם אז).

הסמכת פקידי המס במקרה הנוכחי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

18. מתיאור מסגרת כללית זו, נעבור למעשי ההסמכה המסוימים הנוגעים לענייננו.

בילקוט הפרסומים מיום 9.5.1996, עמוד 3256, פורסם כתב מינוי שנחתם ביום 23.4.1996 בידי שר האוצר דאז, אברהם (בייגה) שוחט. הנה נוסח המינוי:

"מינוי עוזרי פקיד שומה

לפי פקודת מס הכנסה

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 1 ו- 229 לפקודת מס הכנסה, אני ממנה את עובדי אגף מס הכנסה ומס רכוש ששמותיהם מפורטים להלן לשמש עוזרי פקיד שומה לענין סעיפים 145, 150, 151 ו- 152 לפקודה האמורה:

...

יחזקאל שמש..."

נזכיר כי לפי סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, לשר האוצר כוח "להרשות" לפקיד שומה "לשום לפי פקודה זו", ואילו לפי סעיף 229 לפקודה, לשר האוצר כוח רחב למנות, בין היתר, "פקידים אחרים" וזאת "לביצוע הפקודה כראוי".

19. יש לשים לב ללשון המינוי של מר יחזקאל שמש: "לשמש עוזר פקיד שומה לענין סעיפים 145, 150, 151 ו- 152 לפקודה". הסעיפים המנויים שם הם "סמכות לשום" (סעיף 145); "זכות השגה לפני פקיד השומה" (סעיף 150); "סמכות פקיד השומה בהשגה" (סעיף 151); ו- "הסכם או החלטה בהשגה" (סעיף 152).

לא נאמר במינויו של מר שמש כי הוא מתמנה כעוזר פקיד שומה על מנת לערוך שומות מס הכנסה דווקא, אלא שהוא ממונה על מנת לעשות שימוש בסמכויות המוגדרות בארבעת הסעיפים הנזכרים. כמוסבר, כל ארבעת הסעיפים האלה חלים גם בעניין מס שכר, ממש באותו אופן שהם חלים בעניין מס הכנסה.

נשאל: אם מר שמש הוסמך כדין לפעול על פי סעיף 152 לפקודה (סמכות לקבוע את המס בצו בעקבות דחיית השגה שהוגשה), על כל המשתמע מכך, ואם סעיף 152 הוחל גם באופן מפורש וגורף על הליכי שומת מס שכר כפי שהוחל, ואם מר שמש הוציא החלטה בהשגה (צו) למערערת בנושא מס שכר, האם למרות כל זאת עלינו להסיק כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

פעולתו נעשתה בחוסר סמכות מפני שלא צוין במפורש במינויו של מר שמש כי הוא מוסמך להשתמש בסמכויות גם לעניין מס שכר?

20. אכן נכתב בכותרת כתב המינוי, כפי שהוא מופיע בילקוט הפרסומים, כי המינוי הוא "לפי פקודת מס הכנסה". מילים אלו מבארות באופן מדויק את מקור הסמכות של שר האוצר למנות את האנשים השונים, לרבות מר שמש, כעוזרי פקיד שומה - מקור זה אכן מצוי בפקודה.

אולם לדעתי ציון זה של מקור כוח המינוי איננו מגביל את היקף השימוש בסמכות על ידי עוזר פקיד השומה המתמנה, ואם הוא רשאי לפעול לפי סעיף 152, למשל, וסעיף 152 עצמו הוחל לצורך "הנהלת מס שכר", אזי אותו עוזר פקיד שומה רשאי לפעול על פי סעיף 152 **בין היתר** בענייני מס שכר.

21. אמת נכון הדבר, כי ניתן היה להגיע לאותה תוצאה - אותה הקניית סמכות - באמצעות האצלת סמכות על ידי **נציב מס הכנסה** לפי המתווה הבא (והשוו סעיף 47 להחלטה בעניין אליצור קריית אתא):

- (א) מי שמוסמך על פי לשון הפקודה לקבוע את המס בצו לפי סעיף 152 בשלב ההשגה הוא "פקיד שומה";
- (ב) לפי סעיף 230 לפקודה (כנוסחו לפני שנת 2005), "סמכויותיו של פקיד השומה יהיו נתונות גם לנציב";
- (ג) הוראות הפקודה הוחלו כאמור גם על שומת מס שכר;
- (ד) על הנציב הוטלה הנהלת מס שכר מכוח סעיף 107(ב) לחוק מע"מ וכחלק מכך הוקנו לנציב סמכויות מנהל המכס והבלו "לעניין זה";
- (ה) מנהל המכס והבלו רשאי היה "לאצול מסמכויותיו" לפי סעיף 107 (א) לחוק - וכוח זה הוקנה כאמור גם לנציב לעניין מס שכר.

דהיינו, נציב מס הכנסה יכול היה לאצול **מסמכויותיו הוא** לידי מר שמש, ולהסמיכו להוציא צווים לפי סעיף 152 לפקודה לעניין מס שכר (ודוק: לפי מתווה זה היותו של מר שמש "עוזר פקיד שומה" לפי הפקודה **איננה מעלה או מורידה** כי הרי סעיף 107(א) **שותק** בנושא זהות הנאצל, תפקידו או מעמדו).

האם נקיטת דרך זו להקניית הסמכות הייתה עדיפה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

אולי כן במובן זה שעניין מס השכר היה מוזכר במפורש, למען הסר כל ספק. אולם אף אם ציון זה היה רצוי, אין בכך לדעתי כדי לגרוע מתוקפה המחייב של דרך המינוי שנקטה בפועל: דומה כי מינוי על ידי שר האוצר איננו נחות בכוחו מאשר אצילת סמכות על ידי נציב מס הכנסה ודומה כי מינויו של אדם לתפקיד "פקיד שומה" לגבי סל רחב של סמכויות איננו נחות מהאצלה לידיו של סמכות מסוימת שמצויה ממילא באותו סל.

22. לדידי, מינויו של מר שמש, אשר הקנה לו סמכות לפעול, בין השאר, לפי סעיף 152 לפקודה, יחד עם החלת סעיף 152 על נושא מס שכר מכוח סעיף 145(ב) לחוק מע"מ ותקנה 3 לתקנות המלכ"רים, הספיק כדי להסמיכו להוציא את הצו בעניינה של המערערת כפי שהוא עשה ולדעתי הוא לא פעל בחוסר סמכות.

יתרה מזו, ההסמכה האמורה, המבוססת על נוסח המינוי שפורסם בילקוט הפרסומים - "לשמש עוזר פקיד שומה לעניין סעיפים 145, 150, 151 ו-152" - היא לדעתי מפורשת מספיק ומשעה שסעיף 152 הוחל על מס שכר - **דבר שאירע עשרים שנה לפני מינויו של מר שמש** - מינויו התפרש מניה ובניה על ענייני מס שכר.

23. לדעתי, תוצאה זו מגשימה באופן נאמן את כוונת המחוקק בשנת 1976 כאשר הועברה הנהלתו של מס השכר לידי אגף מס הכנסה "על כרעיו ועל קרבו". ומשנקלט מס השכר כחלק ממערך הדיווח, השומה והגבייה של אגף מס הכנסה, אך טבעי היה כי מי שהתמנה לשמש כפקיד שומה במערך זה יהיה מוסמך גם לטפל בענייני מס שכר, ללא ציון מיוחד של עובדה זו.

24. מן הראוי להזכיר כאן מעשה אצילת סמכויות נוסף שלא זכה להתייחסות על ידי הצדדים דנן (וראו פוטשבוצקי, שם, בעמוד 568): ביום 25.9.1986 חתם מר מרדכי ברקת, מנהל המכס ומע"מ דאז, על הודעה לפי החוק בה נאמר: **"אני מודיע שבתוקף סמכותי לפי סעיף 107... ולפי כל דין אחר, אצילתי למי שהרשהו שר האוצר לשום לפי פקודת מס הכנסה את סמכויותי, לענין סעיף 82(ב) לחוק."** הודעה זו פורסמה בילקוט הפרסומים 3407 ביום 11.12.1986. נושא סעיף 82(ב) לחוק, המוזכר בהודעה, הוא קבלת החלטה בהשגה. השלכת ההודעה היא כי כל מי ש"הורשה לשום" לפי פקודת מס הכנסה רשאי היה אף לדון בהשגה המוגשת לפי חוק מס ערך מוסף. ודוק: לא מדובר בהשגות מס שכר אלא בהשגות מס ערך מוסף ממש, המס העיקרי לפי החוק. למותב זה לא ידוע אם לימים אצילת סמכות זו בוטלה או צומצמה, אולם לאור קיומה אז לפחות,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

האם יש הגיון לומר – לנוכח כל המוסבר לעיל – כי אותו פקיד מס הכנסה שהוסמך על פי ההודעה לדון בהשגות מס ערך מוסף לא היה מוסמך לדון בהשגות בנושא מס שכר – תחום שהועבר במפורש לטיפולו של אגף מס הכנסה?

25. כל הדברים הנ"ל נכונים אף לגבי מר גנון שערך את שומת מס השכר בשלב א'. לגבי מר גנון פורסם מינוי בילקוט הפרסומים 4882 מיום 22.5.2000 בעמוד 3506 (כלומר, גם לפני תיקון מס' 29 לחוק מע"מ, כפי שהיה במקרה של מר שמש). הנה נוסח כתב המינוי, אשר נחתם על ידי השר שוחט, בכל הנוגע למר גנון:

"בתוקף סמכותי לפי סעיפים 1 ו- 229 לפקודת מס הכנסה... אני ממנה את עובדי אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, ששמותיהם מפורטים להלן, לשמש עוזרי פקיד שומה, לענין הסעיפים בפקודה הנקובים לצדם:

...

עופר גנון... [סעיפי פקודת מס הכנסה] 145, 150 עד 152...

ושוב, אין הסמכה לערוך שומות מס הכנסה דווקא אלא הסמכה להפעיל סמכויות המצויות בסעיפים מסוימים שבפקודה.

26. אינני סבור כי השינויים שנעשו בחוק מס ערך מוסף בשנת 2005 (במסגרת תיקון מס' 29) ופקודת מס הכנסה (במסגרת תיקון מס' 142) הביאו לשלילת סמכויותיהם של ה"ה גנון ושמש לערוך שומות מס שכר.

באותה שנה אוחדו שני אגפי המס לרשות מסים אחת ונוצר תפקיד חדש של "מנהל" רשות המסים (במקום נציב מס הכנסה מחד ומנהל המכס ומע"מ מאידך). כתוצאה מכך, המונח "נציב" הוחלף במונח "מנהל", בין השאר בהגדרת "פקיד שומה" בסעיף 1 לפקודה ובסעיפים 229 ו- 230 לפקודה.

בחוק מע"מ הגדרת המונח "המנהל" שבסעיף 1 הוחלפה מ"מנהל המכס והבלו" אל "המנהל, כהגדרתו בסעיף 1 בפקודת מס הכנסה". כמן כן, סעיף 107(ב) לחוק בוטל כי הרי עם איחוד האגפים ומזיגת תפקידי הנציב ומנהל המע"מ לתפקיד אחד (מנהל רשות המסים), די היה לומר כי "הנהלת המס תהיה בידי המנהל" כאמור בסעיף 107(א) לחוק – כאשר הכוונה מעתה היא הן למס ערך מוסף, הן למס שכר והן למס שכר וריווח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

חרף שינוי זה מנגנון מס השכר נותר במשרדי פקידי השומה ולא הועבר לידי תחנות המע"מ.

כאמור אינני רואה סיבה מדוע שינויים אלה יגרעו מסמכויותיהם של ה"ה שמש וגנון. אדרבה, איחוד האגפים לרשות מינהלית אחת עשוי לחזק את המסקנה כי הסמכה של עוזר פקיד שומה מקיפה גם סמכות לשום מס שכר, לנוכח תקנה 3 הנ"ל לתקנות המלכ"רים. נציין כי הפעלת הסמכויות על ידי ה"ה גנון ושמש במקרה דנן - בשנת 2015 (שלב א') ובשנת 2017 (שלב ב') - אירעה שנים לאחר איחוד האגפים כאמור.

ההחלטה בעניין אליצור קריית אתא

27. בעניין אליצור קריית אתא הנ"ל, כבוד השופטת וינשטיין נימקה את מסקנתה הראשונה כך, בין השאר:

"ויודגש: המקור החוקי להטלת מס שכר היה ונותר בחוק מע"מ ובתקנות שהותקנו מכוחו של חוק מע"מ. העובדה שנציב מס הכנסה (ולאחר מכן משנת 2005 - מנהל רשות המסים) הוא זה שהועברה לו הסמכות לנהל גם את מס השכר, והעובדה שנקבע בתקנות מוסדות כספיים ומלכ"רים כי הוראות מסוימות מתוך פקודת מס הכנסה ישמשו לצורך הוצאת שומות מס שכר, השגה וערעור עליהן - אין בהן כדי להפוך את מס השכר לחלק מפקודת מס הכנסה או להעבירו לתוכה.

לנציב ובהמשך מנהל רשות המסים הועברה הסמכות לנהל את מס השכר, וזאת מכוח הוראות חוק מע"מ. על מנת שסמכות זו תופעל על ידי גורמים הכפופים לנציב או למנהל רשות המסים רשאי הנציב או מנהל רשות המסים לאצול להם את סמכותו זו, שניתנה לו לפי חוק מע"מ.

...

ברי, כי למנהל רשות המסים הוקנתה הסמכות להוציא שומות מס שכר. אך על מנת שפקידי שומה, סגניהם ו'עוזרי פקיד שומה' יהיו מוסמכים להוציא שומות מס שכר ולדון בהשגות עליהן נדרשת האצלת סמכות ממנהל רשות המסים, וזאת מכוח סמכותו לפי סעיף 107(א) לחוק מע"מ.

הנחת היסוד של המשיב לפיה לכשהועברה הסמכות להוצאת שומות מס שכר לנציב ובהמשך למנהל רשות המסים הוסמכו, מניה וביה, גם האורגנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

הרלבנטיים הכפופים להם - אין לה בסיס בדין. ההסמכה ניתנה למנהל רשות המיסים, ואם רצה להאצילה לגורמים הכפופים לו - נדרש היה לאצול סמכותו בצורה ברורה ומפורשת."
(מתוך סעיפים 46 ו-49 להחלטה)

28. אילו כל מה שנעשה בשנת 1976 הייתה התקנתה של תקנה 3 לתקנות המלכ"רים מכוח סעיף 145(ב) לחוק, אזי הייתי נוטה להסכים עם הקביעה בעניין אליצור קריית אתא: אימוץ הוראות הפקודה בעניין שומה וגבייה לצורך הטלת מס שכר היה נותר בבחינת "קיצור דרך" גרידא, החוסך העתקת ההוראות הרלבנטיות מן הפקודה אל תוך חוק מס ערך מוסף בשלמותן.

אולם לא כך נעשה. במקביל ובאופן משולב עם התקנת תקנה 3 נחקק גם סעיף 107(ב) לחוק מע"מ והוצאה הודעת שר האוצר לפיו – כך שהוטלה על נציב מס הכנסה "הנהלת המס" לעניין מלכ"רים. פעולה נוספת זו, יחד עם החלת הוראות הפקודה כאמור, הביאה להעתקה שלמה של תחום מס השכר אל אגף מס הכנסה - אף אם מקור החיוב נותר בסעיף 4 לחוק מס ערך מוסף.

כתוצאה מהטלת "ההנהלה" על נציב מס הכנסה, אין מקום לדעתי להביט על מקרה זה כעוד מקרה של "אימוץ בדרך ההפניה" של הוראת חיקוק מחוק אחד אל תוך חוק אחר.

29. בפרט אינני יכול להצטרף לשתי אמירות אלו בעניין אליצור קריית אתא:

הראשונה: "... מקור הסמכות החוקית להוצאת שומות מס שכר, לדין בהשגה עליהן ובערעור על החלטות הדוחות השגות עליהן - נותר בידו של נציב מס הכנסה ובהמשך בידי מנהל רשות המיסים מכוח חוק מע"מ."

מהאמור עולה כי העובדה שהמפקחים... הוסמכו להוציא שומות לפי סעיפים 145 ו-150 - 152 לפקודת מס הכנסה, וכי סעיפים אלו הוחלו גם לעניין שומות מס שכר - אינה הופכת את המפקחים למוסמכים להוציא שומות מס שכר. מהסמכותיהם על פי הפרסומים ברשומות ומתעודות ההרשאה שלהם עולה כי המפקחים הוסמכו להוציא שומות לפי פקודת מס הכנסה. לא נאמר דבר באשר להסמכה להוציא שומות מס שכר מכוח חוק מע"מ." (מתוך סעיף 53 לפסק הדין)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

השנייה: "יובהר, כי מלכתחילה 'פקיד שומה' כהגדרתו בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה הוא 'פקיד ששר האוצר הרשהו לשום לפי פקודה זו'. זאת ועוד, 'עוזרי פקיד שומה' מקבלים את הסמכתם ממנהל רשות המסים, אך גם זאת בכדי לשמש בסמכות או למלא תפקיד שניתן ל'פקיד השומה'. אלא ששר האוצר אינו יכול להסמיך 'פקיד שומה' לקבוע שומות מס שכר או לדון בהשגות עליהן, מאחר ולא קיימת הוראה בדין המקנה לשר האוצר סמכות כאמור ביחס ל'פקיד שומה'." (מתוך סעיף 48 לפסק הדין)

אשר לאמירה הראשונה הנ"ל: לפחות לפי נוסח המינוי של ה"ה שמש וגנון, וכפי שהודגש לעיל, הם לא הוסמכו לערוך שומות מסוג מסויים (שומות מס הכנסה) אלא הם הוסמכו להוציא שומות על פי הוראות סעיפים מסוימים - סעיפים אשר חלים גם בעניין מס שכר.

ואשר לאמירה השנייה: על פי האמור בסעיף 1 לפקודה, בידי שר האוצר הכוח להרשות לפקיד פלוני - אשר ייקרא "פקיד שומה" - "לשום לפי פקודה זו". לטעמי תיבה זו בהחלט סובלת פרשנות לפיה משמעות המילים היא "לערוך שומות בהתאם להוראות פקודה זו" - ואז כלולה בהיקף ההרשאה גם עריכת שומות מס שכר (לנוכח קיומה של תקנה 3 לתקנות המלכ"רים בצירוף העתקת מינהל מס השכר לאגף מס הכנסה לפי סעיף 107(ב) לחוק). אין הכרח לדעתי לאמץ כאן פרשנות מצמצמת יותר לפיה משמעות התיבה היא "לערוך שומות בקשר למסים אשר המקור להטלתם בפקודה זו", אז ההרשאה יכולה לגעת רק למס הכנסה (לרבות מס חברות ומס רווחי הון).

אזכיר כי מקור כוח המינוי של שר האוצר כלל מצוי בסעיף 229 לפקודה, המנוסח באופן רחב ("לביצוע הפקודה כראוי", תיבה אשר לדעתי סובלת פרשנות תכליתית המקיפה גם ענייני מס שכר, לנוכח מהלכי החקיקה משנת 1976 המתוארים לעיל).

ייתכן שבמקרה אחר, בו לצורך גביית היטל כלשהו תיקבע הפניה טכנית להוראות פקודת מס הכנסה - ללא כל קשר אורגני בין אותו היטל לבין תחום מס הכנסה - פרשנות תכליתית תוביל למסקנה שונה (בייחוד אם השר הממונה על החוק האחר איננו שר האוצר).

30. אציין, כי מסקנתי לפיה ה"ה גנון ושמש היו מוסמכים לערוך את השומות מושא הערעור איננה מבוססת על נוהל או נוהג שהשתרש במרוצת השנים בעניין אופן הוצאת שומות מס שכר, אלא על הוראות החקיקה עצמן, על תכליתן, ועל האמור בכתבי המינוי שהביאו להסמכתם של השניים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

31. אוסיף כי מסקנתי אף איננה מבוססת על הודעת מנהל רשות המסים "על אצילת סמכויות", מיום 7.9.2017 (ילקוט הפרסומים 7608, מיום 29.10.2017. עמוד 719). הודעה זו הופצה בעקבות הפסיקה בעניין **אליצור קריית אתא** והיא **"ניתנה למען הזהירות בלבד"**, כלשון ההודעה עצמה.

ראשית, לאור עמדתי בסוגיה, אני סבור כי מבחינה משפטית ההודעה לא הייתה נדרשת. שנית, ובהינתן פגם בהסמכה קודם למתן ההודעה, ספק בעיני אם בכוחה של הודעה כזו לרפא את הפגם **למפרע** באמצעות הנוסחה **"אין בהודעה זו כדי לגרוע מתוקפה של כל פעולה אשר בוצעה על ידי בעלי תפקידים אלה... טרם למתן ההודעה"**.

אולם אינני נדרש להכריע בשאלה זו.

32. לאור המקובץ, אני דוחה את הבקשה לקבלת הערעור על הסף מחמת העדר סמכות שומה.

33. קביעה זו מייטרת את הצורך לדון ביתרת טענות הצדדים ובפרט בטיעונים הקשורים לבטלות יחסית, שיהיו ותום לב. כמו כן, אין צורך להתייחס לשאלה האם בערעור דגן ניתן לתקוף גם את תוקף השומה **בשלב א'** או שמא הדיון בערעור צריך להיות מוגבל להחלטה בהשגה בלבד, עליה יש זכות ערעור לבית המשפט.

מעבר לנדרש אציין כי אילו הייתי מגיע למסקנה כי ה"ה גנון ושמש כלל לא היו מוסמכים לערוך שומות מס שכר, הייתי מהסס להחיל את דוקטרינת הבטלות היחסית, וזאת חרף הכלל לפיו **"יש להבחין ולהפריד בין הפגם לבין נפקותו"**. באותו אופן הייתי מהסס לתאר את חלל הסמכויות כ"**פגם שדרגת חומרתו במנעד הפגמים מסוג זה היא ברף הנמוך ביותר**" (ראו סעיף 77 להחלטת **אליצור קריית אתא**) – כאשר לפי הגישה שאומצה בעניין **אליצור קריית אתא** הסמכת המפקחים שם נעשתה על ידי הגורם הלא נכון (שר האוצר) ועל פי החיקוק הלא נכון (פקודת מס הכנסה). כאמור, אינני נדרש להכריע בסוגיה זו.

34. על כן, הבקשה נדחית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 אפריל 2020

ע"מ 17-02-4788 עמותת בני רמת גן נ' פקיד שומה גוש דן

לאור הפסיקה הקיימת בנושא (אליצור קריית אתא), הבקשה על פניה לא הייתה מופרכת ולפיכך לא ייפסקו הוצאות משפט בקשר להגשתה.

35. שמיעת הערעור תימשך אפוא והחלטה בעניין מועדים תינתן בנפרד.

מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי באי כוח הצדדים.

ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.

ניתנה היום, כ"ח ניסן תש"פ, 22 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט