

הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים

ד"ר אהרן יורן (יורקביץ)

א. מבוא. ב. חידושים, בעיות וחולשות בהוראות סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה בדבר הפיקוח על הטלת מסים. ב.1. ההוראה החדשה. ב.2. שינויים בסעיף 1(א) לעומת המצב על פי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט. ג. פיקודת פרלמניטרית על תשלומים מיסים הנקבעים בתקנות. ג.1. הדילמה בדבר אפשרות הביקורת הפרלמנטרית. ג.2. הכלל שנקבע בחוק יסוד: משק המדינה. ג.3. משמעות הביטוי "אוצר המדינה". ג.4. חוקיות מס השבחה על חריגה מאחוזי בניה. ג.5. משמעות הביטוי "ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק". ג.6. שאלות אחרות לגבי פירוש סעיף 1(ב). ד. היחס בין ההוראות בחוק יסוד: משק המדינה והוראות בחוקים אחרים בענין הטלת תשלומים מיסים. ד.1. התנגשות בין חוק היסוד וחוקים רגילים. ד.2. התנגשות בין חוק היסוד והסמכות להתקין תקש"ח על פי פקודת סדרי השלטון והמשפט. ד.3. הסמכות לקבוע את שיעורי מס ערך מוסף. ה. פגמים בפיקוח על תקציב המדינה הקשורים במערכת המסים. ה.1. המס"גרת התחיקתית. ה.2. תקציב "הוצאות מס". ה.3. גיוס כספים ע"י השלטון מהציבור שלא על פי חוק התקציב. ו. מירוש סעיף 245 לפקודת מס הכנסה. ו.1. הצגת הסעיף. ו.2. שאלות הפרשנות המתעוררות. ו.3. תוקף הקלות שנקבעו בתקנות. I. המלצות ועדת הרפורמה במס. II. משמעות ההוראה האוסרת קונצסיות, כפי שחוקקה בפועל. ו.4. האם ניתן לעשות שימוש חוזר בסעיף 245(ב)? ו.5. השלכות חוק יסוד: משק המדינה על קביעת הקלות ממס הכנסה בתקנות. ו.6. מהן "הנחות ממס או הקלות אחרות" האסורות על פי סעיף 245(א)? ו.7. פטורים המשוללים כל בסיס חוקי. ו.8. תרופות על הפרת סעיף 245. ז. סיכום.

א. מבוא

בשם העקרון של no taxation without representation יצאו האמריקאים למלחמת העצמאות שלהם נגד הבריטים. ואכן, אחד מאבני הפינה של כל משטר דמוקרטי הוא שניתן להטיל מסים רק מכה חוק – רק לנבחרים העם המהווים את הרשות המחוקקת ניתנת הסמכות לקבוע כיצד יחולק נטל המסים הדרושים למימון הוצאות המדינה במילוי תפקידיה. הפעלת העקרון במציאות איננה קלה ומחייבת החלטות בשאלות כמו אילו תשלומים הם בעלי אופי מסי והאם להתיר האצלת סמכות הטלת מסים מהרשות המחוקקת לרשות המבצעת. שתי הוראות חוק שהוקקה הכנסת לאחרונה – סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה¹, וסעיף 245 שהוסף בפקודת מס הכנסה בחוק הרפורמה במס² – נועדו

1 פ"ח 777 תשל"ה, 206.

2 פ"ח 774 תשל"ה, 168.

לבצר את הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל, אשר בעבר היה קבוע בעיקר בסעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט³. ההוראות החדשות לוקות בניסוחן, מעוררות מספר ניכר של שאלות פרשנות קשות וכבר חוללו מספר "פרשיות" ו"סערות", כמו בשאלת מיסוי רווחי נת"ד ורווחי הון ממכירת מניות הנסחרות בבורסה.

ברשימה זו נעסוק בפירוש ההוראות החדשות ובבדיקת תחולתן המדויקת. כן נדון בהתנגשות בין סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, לבין הסמכות להטיל ולהגדיל מסים בתקנות שעת חרום הקבועה בסעיף 9 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, ונבדוק איזו הוראה גוברת על רעותה. הגם שההוראות החדשות מחזקות ומבצרות את הבסיס המשפטי של מערכת המס, עדיין פתוחות, כנראה, דרכים בפני השלטון להטיל תשלומים מסיים באופיים מבלי להיות מצוייד באסמכתא חוקית לכך, ואנו נצביע על אפשרויות אלו, ועל התיקונים הנדרשים בחוק למניעתם.

קיום מסגרת תחיקתית אינו ערובה מספיקה לכך שגביית המס בפועל תחפוף את הקבוע בחוק. אף בסוגייה זו נעסוק תוך התייחסות לשאלה שהועלתה לאחרונה, לגבי חוקיות מס ההשכחה שגובות רשויות מקומיות בגין חריגה מאחוזי בניה.

מערכת הטלת המסים היא, כידוע, רק צד אחד של המערכת הפיסקלית שצדה השני הוא מערכת הוצאות הממשלה ושתי המערכות שלובות ואחוזות זו בזו. הפיקוח המשפטי על הוצאות הממשלה מוסדר אף הוא בחוק יסוד: משק המדינה, בסעיף 3, המסדיר את אופן קביעת תקציב המדינה. לדעתנו ישנם מספר ליקויים בפיקוח המשפטי על התקציב הקשורים במערכת המס ואף עליהם נצביע במאמר זה.

ב. חידושים, בעיות וחולשות בהוראות סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה בדבר הפיקוח על הטלת מסים

ב.1. ההוראה החדשה

סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה קובע:

"(א) מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישובנו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות.

(ב) מסים, מילואות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות המשתלמים לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק – בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מועדותיה שהכנסת הסמיכה לכך."

בהוראה החדשה יש משום שיפור המצב, כפי ששרר עד חקיקתה, על-פי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, אולם היא רחוקה מלהיות כלילת השלמות. ההוראה החדשה מעוררת מספר שאלות פרשנות קשות, ומשאירה בעינם מספר ליקויים במערכת הפיקוח על המסים.

3 ע"ר תש"ח, תוס' א', 1.

ב.2. שינויים בסעיף 1(א) לעומת המצב על-פי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט

במעשה החקיקה הראשון של המדינה, פקודת סדרי השלטון והמשפט, נקבע בסעיף 6, כי: "אין להטיל מסים ממשלתיים או תשלומי חובה ממשלתיים אחרים שהחוק טרם התיר את הטלתם ואין להגדיל מסים ממשלתיים או תשלומי חובה ממשלתיים שהחוק התיר את הטלתם, אלא על-פי פקודה של מועצת המדינה הזמנית".

העקרון שנקבע בסעיף 6 שאין להטיל מסים ותשלומי חובה אלא בחוק או על-פיו, כלומר בתקנות השואבות את כוחן מחוק מסמך, מוסמס במידה רבה בפסיקה. במדינת ישראל נדרש האזרח לשלם לשלטון תשלומים על כל צעד ושעל: בעד אחזקת טלביזיה ורדיו, בעד שמוש ברכב, הודקקות לבתי-המשפט וכיו"ב. למרות זאת פרשו בתי-המשפט את הביטוי "תשלומי חובה" שבסעיף 6 באופן מצמצם, הוציאו מגדרו תשלומים מסוימים לשלטון והביאו להתמססות העיקרון שרק עפ"י חוק יכול השלטון להטיל תשלומים מסוימים באופיים. בפסק הדין המפורסם, בענין נוחימובסקי⁴, קבע ביהמ"ש העליון כי אגרת בתי-משפט אינה "תשלום חובה", באשר זהו תשלום בעד שירות. הוזה אומר, אגרות ניתן להטיל גם שלא עפ"י חוק. בענין אחר, ענין להס"ח⁵, עיצב ביהמ"ש העליון את "מבחן המטרה": תשלומים שהוטלו כדי לגבות כספים לקופת האוצר הם "מסים ותשלומי חובה" ואילו תשלומים שהוטלו רק מטעמים שבמדיניות כלכלית אינם נתפסים באיסור של סעיף 6. לפיכך, הוחלט שמחיר מונופוליסטי שנקבע לחיטה, כדי למנוע השמוש בה להזנת בהמות, אינו בגדר מס או תשלום חובה אחר. הן על הלכת נוחימובסקי והן על הלכת להם חי נמתחה ביקורת קשה⁶. העובדה שהשלטון מספק שירות מסוים כנגד תשלום שהוא מטיל אינה צריכה לשלול ממנו את האופי של "תשלום חובה", אם שווי השירות אינו שווה ערך לתשלום הגובה. "מבחן המטרה" הוא תמוה עוד יותר. מן המפורסמות הוא שלמערכת המסים נועד תפקיד משולש: לגבות כספים, לשמש כמכשיר לביצוע המדיניות הכלכלית (למשל הטבות המס בחוק לעידוד הסקעות הון) וככלי להגשמת המדיניות החברתית (למשל, להקטין את אי השיוויונות בחלוקת ההכנסות). כיצד ניתן היה, אם כך, לשלוף את אחד מתפקידי המיסים ולקבוע שרק תשלומים הבאים למלא תפקיד זה נתפסים באיסור של סעיף 6?

בפסיקה מאוחרת יותר הסתמנה אמנם נטיה להצר את גבולות ההלכות הקדמות. כך נקבע כי אגרת חניה (תשלום למדחן) יש לה אופי של מס למרות שהמשלם מקבל שירות. זאת הואיל ולמעשה אין למשלם ברירה אלא להודקק לשירות, שאחרת לא ימצא מקום להחנות את רכבו בכרך הומה כת"א. מכאן, שגם אגרה יכול שיהיה לה אופי של מס, אם למעשה אין להימנע מתשלומה⁷. אך גם מבחן זה לא אומץ בעקביות בפסיקה

4 בג"צ 45/53 נוחימובסקי נ' נשיא בית המשפט ת"א יפו, פד"י ז' 1158.

5 בג"צ 321/60 להם חי בע"מ נ' שר המטהר והתעשייה, פד"י ט"ו 197.

6 ראה ויתקון-נאמן, דיני מסים, מהדורה רביעית, תשכ"ט, עמ' 11 ו-35 (להלן – "ויתקון-נאמן"); א' רובינשטיין, דמשט הקונסטיטוציוני של מדינת ישראל, מהדורה שניה, תשל"ד, עמ' 299–301 (להלן – "רובינשטיין") ומאמרנו "מסים ללא חוק", בעתון "הארץ" מיום 7.1.73.

7 ע"פ 74/58 הועץ המשפטי נ' הורנשטיין, פד"י י"ד 365. ראה גם ענין דוידוב בו נקבע כי לאגרת צינורות מים אופי מסי, שכן הושבי העיר אינם בני חורין שלא להוקק לשירות

ובענין מוקדם יותר נקבע שלאגרת ביצורים, אפילו הוטלה למפרע, אין אופי של מס וזאת על אף החיוב להיזקק לה⁸. קיצורו של דבר, בפסיקה לא הוחל מבחן עקבי, אך ברור שהשלטונות הורשו לגבות תשלומים מסיים מסוימים שלא עפ"י חוק וסעיף 6 רוקן במידה רבה מתוכן. ניתן היה לגבות אגרות מסוימות שלא עפ"י חוק וכן להטיל תשלומים מונופוליסטיים ללא אסמכתא חוקית ובלבד שהכוונה היתה להשיג תוצאה כלכלית ולא לגבות מסים.

בסעיף 1 להצעת חוק יסוד: משק המדינה, נאמר:

- "(א) מסים ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו ושיעוריהם לא יישונו אלא בחוק או על-פיו; הוא הדין לגבי מלוות חובה.
(ב) אגרות לא ייקבעו אלא בחוק או על-פיו."

אנו ביקרנו הצעה זו וציינו, כי:

"גם במתכונתו המוצעת לוקה העיקרון בפגמים יסודיים. ראשית, מונצח הכלל שניתן להסמיק את המינהל להטיל או להעלות מסים. אם גם אין מנוס מהאצלת סמכויות מהכנסת למינהל, דבר הנתון כשלעצמו לזיכוח, נראה לנו שיש לפחות לקבוע בחוק היסוד שגדרש אישור ועדת הכספים של הכנסת בכל מקרה של מסים המוטלים או ששיעוריהם משונים ע"י המינהל. שנית, בחוק היסוד המוצע ייקבע אמנם שרק עפ"י חוק ניתן לקבוע אגרות, אך עולה שהמינהל יוסמך להעלות שיעור אגרות שלא על פי חוק. אין הדעת סובלת שדי יהיה בהטלת אגרה פעוטה עפ"י חוק כדי שהמינהל יוכל לקבוע מאז ואילך שיעורים גבוהים יותר שלא עפ"י חוק מסמיק. יתר על כן, אין כל יסוד להבחין בין אגרה לבין תשלום חובה אחר. אגרה היא תשלום חובה לשלטון בעד שירות, כאשר השלטון נותן אמנם תמורה ישירה בעד התשלום, אך לא שוות ערך לתשלום. יוצא שבכל אגרה יש אלמנט של מחיר (תשלום עבור שירות) ושל מס (בגובה ההפרש) ועל כן חוק היסוד המוצע יתיר במפורש להגדיל מסים שלא עפ"י חוק. האבסורד שבכלל זה בולט במיוחד נוכח העובדה שמלוות חובה נכללו בגדר התשלומים שניתן לשנות שיעוריהם רק עפ"י חוק. אך למעשה מלוות חובה בשער רבית נמוך מהנהוג במשק הוא רק מקרה אחד של אגרה ואין כל יסוד לקבוע דין שונה לאגרות אחרות.

הצעתנו היא שייקבע בחוק היסוד שגם שיעור אגרות לא ניתן לשנות אלא בחוק או על פיו באישור ועדת הכספים של הכנסת. בכך לא סגי, אלא יש להטיל פיקוח פרלמנטרי גם על קביעת מחירים מונופוליסטיים למצרבים או שירותים ע"י השלטון ואפילו המחיר נקבע כדי להשיג תוצאה כלכלית מסוימת ולא רק, או בעיקר, כדי לגבות כספים. אחרת יהיה השלטון מוגבל, למשל, בכוחו להטיל מכס, אך יוכל להשיג אותה תוצאה ע"י שינוי שער החליפין של המטבע. מלים אחרות, יש לבער את "מבחן המטרה" של התשלום.

לפיכך היינו מבסחים את הסעיף כך: "א. מסים ותשלומי חובה אחרים, לרבות אגרות, לא יוטלו ושיעוריהם לא יישונו, אלא בחוק או על פיו באישור ועדת הכספים של הכנסת.

בעדו היא נדרשה. ת"א (ת"א) 800/85, דוידוב נ' עיריית תל-אביב, פ"מ כ' 379, אושר בע"א 415/59, פד"י ט"ז (1) 648.

8 ע"א 43/53 מועצה מקומית כפר אתא נ' "אתא" הכרה למקבטיל בק"מ, פד"י ט' 898.

ב. יראו בתשלום מס או תשלום חובה אחר אפילו לא הוטל רק או בעיקר כדי לגבות כספים לאוצר המדינה.⁹

סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, כפי שחוקק בסופו של דבר, תיקן את הליקוי לגבי שינוי אגרות עליו הצבענו, אך ככל הנראה השאיר בעינו את הליקוי האחר הנובע מ"מבחן המטרה". כיום לא ניתן להטיל או לשנות שיעורי אגרות, אלא בחוק או על-פיו. התשלומים אשר יש צורך בחוק או בתקנה על-פיו להטלתם או לשינויים הם "מסים, מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים ואגרות". מושגים אלה לא הוגדרו בחוק היסוד וזהו פגם שרשי בו, שכן מידת תחולתו והיקפו הם פונקציה של פירוש מושגי יסוד שלא הוגדרו בו. זאת ועוד: המושגים בהם משתמש חוק היסוד אינם חופפים את האבחנה המקובלת (שניתן לקרוא לה "המדעית") של תשלומים לשלטון לכלל: מס, אגרה ומחיר. לפי אבחנה זו מס הוא תשלום כפייה המוטל ע"י השלטון שאין כנגדו תמורה ישירה ושוות ערך מהשלטון. אגרה היא תשלום המוטל ע"י השלטון כנגדה ישנה תמורה ישירה, אך לא שוות ערך. בכל אגרה יש אלמנט של מס או של סובסידיה. כאשר התמורה מהשלטון גמוכה מהתשלום, ההפרש הוא מס ואילו כאשר המשלם מקבל מהשלטון תמורה הגדולה מהתשלום, כי אז המצרך או השירות המתקבלים מסובסדים, כמו למשל נסיעה ברכבת ישראל, וההפרש בין הסכום המשתלם לשלטון והתמורה ממנו הוא מס שלילי או סובסידיה. כאשר מקבל המשלם תמורה ישירה ושוות ערך, כי אז לפנינו מחיר שאין בו כל אלמנט של מס.¹⁰

הדרך הפשוטה ביותר היתה לקבוע בחוק היסוד, כי "מסים ואגרות לא יוטלו אלא בחוק או על-פיו", ולכל היותר, כדי להסיר ספק, לקבוע, כי "מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים הם בגדר אגרות". משלא נעשה כן, יש לצפות שיתעוררו בעתיד שאלות לגבי תחולת סעיף 1 על תשלום זה או אחר, במיוחד לאור "מבחן המטרה" שנקבע בענין לחם חי. ההחלטה בענין לחם חי לפיה תשלום מוגופוליסטי לשם השגת תוצאה כלכלית אינו "מס או תשלום חובה אחר" עומדת, ככל הנראה, בעינה, והחלפת סעיף 6 בפקודת סדרי השלטון והמשפט בסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, אינה פוגעת בה, שכן סעיף 1 חוזר ומשתמש בדיוק באותם ביטויים "מס ותשלום חובה אחר", בהם השתמש סעיף 6. הוספת אגרות למשפחת התשלומים טעוני האסמכתא החוקית, אין בה, כנראה, כדי לשרש את "מבחן המטרה", שכן מבחן זה עד כמה שהוא חל על מס או תשלום חובה אחר חל אף על אגרה. ראוי לציין שגבולותיה של הלכת לחם חי אינם מחוורים כל צרכם. נראה, כי ההלכה חלה רק על תשלום שנועד למטרה היחידה של השגת תוצאה כלכלית והנעדר כל מטרה של גביית כספים לאוצר. לעומת זאת אם נועדה לתשלום מטרה מעורבת של גביית כספים והשגת תוצאה כלכלית, כי אז הוא טעון

9 ראה מאמרנו "מסים ללא חוק", בעתון "הארץ", מיום 7.1.73.

10 האנציקלופדיה העברית מגדירה מס כ"תשלום לרשות ציבורית בדרך של כפייה ולא עבור שירות מסוים שניתן למשלם המס" וקובעת ש"אגרה הינה תשלום עבור שירות שנותנת אחת מרשויות המדינה לפרט במישרין. ההבדל בינה לבין מס הוא הקשר הישיר בין עובלת השירות והתשלום עבורו. אולם בדומה למס, היא נכפית מכוח החוק. כלל גפוז לקביעת גובהה של אגרה הוא, שהכנסותיה יכסו את הוצאות מתן השירות, אך אין תשלום האגרה תואם את ערך השירות". ד"ר ב' ע' צוקרמן, ערך "מס", האנציקלופדיה העברית, כרך כ"ג, עמ' 1067 ו-1077. ראה גם ויתקון-נאמן, ה"ש 6 לעיל, עמ' 4-8.

אסמכתא חוקית. כיוון שלרוב רובם של התשלומים נועדה מטרה מעורבת, מרחב המחיה של הלכת לחם חי הוא מצומצם ביותר ויש לשמוח על כך. שאלה אחרת שאיננה ברורה היא אם הלכת לחם חי חלה רק על מחירים מונופוליסטיים להשגת תוצאות כלכליות או גם על מסים להשגת תוצאות כלכליות. למשל, האם הטלת "מס היצף" כדי למנוע היצפים לשוק הישראלי, כאשר המטרה היא למנוע ייבוא מוצרי היצף ולא לגבות את מס ההיצף, יכולה להיעשות ללא אסמכתא חוקית? גם כאן יש לקוות שהלכת לחם חי תפורש באופן מצומצם ומוגבל למחירים מונופוליסטיים. אך יש להיות ערים לכך שעד שלא תהפך הלכת זו בפסיקה או תבוטל בחוק, כפי שהצענו, פתוחה הדרך בפני השלטון להטיל תשלומים מסויימים בעלי אופי מסי ללא אסמכתא לכך בחוק.

בנוסף להכללת אגרות במשפחת התשלומים שהטלתם טעונה אסמכתא בחוק ישנם שני שיפורים נוספים בסעיף 1(א). שיפור אחד הינו שבעוד שלפי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט חל הכלל, שמסים ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו אלא בחוק או על-פיו, רק על מסים ותשלומים ממשלתיים, כעת חל הכלל על "מסים, מילואות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות" (להלן "תשלומים מסיים") כלשהם, לאו דוקא לממשלה, אלא בראש וראשונה גם לרשויות המקומיות. לפי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט לא היה ברור מהם "מסים ותשלומי חובה ממשלתיים", דהיינו אם הכוונה היתה לכל התשלומים לשלטון המרכזי או רק לתשלומים לאישיות המשפטית של מדינת ישראל. היה ספק, למשל, אם אגרות רשות הנמלים הם בגדר "תשלומים ממשלתיים" (ואין אנו מביעים כאן דעה בשאלה אם אגרות אלו הן "תשלומי חובה" במשמעות סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט), שכן שולמו לא למדינת ישראל או לממשלתה, אלא לרשות הנמלים שהיא אמנם רשות ממלכתית, אך אישיות משפטית עצמאית ונפרדת. בשאלה זו אין כיום כל ספק והעקרון הרחב שאין להטיל תשלומים מסיים, אלא בחוק או על-פיו חל על כל התשלומים לשלטון, בין לשלטון המרכזי ובין לשלטון המקומי בין לאישיות המשפטית של מדינת ישראל ובין לכל רשות ממלכתית עצמאית. לרוע המזל ייתכן שתחולתו של הכלל המשלים, הקבוע בסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, שתשלומים מסיים ששיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק, קביעתם בתקנות טעונה אישור בהחלטת הכנסת או ועדה שהסמיכה הכנסת, אינה כללית כמו תחולת הכלל שבסעיף 1(א). אך בכך נדון בנפרד להלן.¹¹

השיפור השני בסעיף 1(א) הוא שאין גם להקטין שיעור תשלום מסי שלא בחוק או על-פיו. לפי סעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט היה צורך באסמכתא חוקית רק להטלת או להגדלת תשלומים מסיים ואילו כעת נדרשת אסמכתא חוקית לכל שינוי בשיעורם, בין בדרך הגדלה ובין בדרך הקטנה. זהו שינוי ראוי וחשוב, שכן הקטנת נטל המס על גישומים מסויימים עשויה בסופו של דבר להתבטא בהגדלת נטל המס על גישומים אחרים ועל-כן נדרש פיקוח תחיקתי גם על הקטנת תשלומים מסיים. דא עקא, אין סעיף 1(א) קובע שאין לבטל תשלומים מסיים, אלא בחוק או על-פיו. הטענה שביטול מס כמותי קביעת שיעור מס אפס היא דחוקה ביותר ומן הראוי היה שחוק יסוד: משק המדינה, יקבע את הצורך באסמכתא חוקית לביטול תשלומים מסיים. הגם שהעירו על ליקוי זה בדיון בהצעת החוק בכנסת¹² לא תוקן הדבר בחוק וחבל.

11 ראה עמ' 317–319 להלן.

12 ע"י ח"כ א. אנקוריון, דבה"כ תשל"ג, 1839.

הצבענו כבר על כך שחוק היסוד לא הגדיר איזה תשלומים הם בעלי אופי מסי. כן לא דן החוק כלל בשאלת הטלת מסים בתוקף רטרואקטיבי ועל-כן נשאר על-כנו בענין זה הכלל שהכנסת היא ריבונית, וכי אין גבול לכוחה להטיל מסים בתוקף לכפרע. לכלל זה מתווסף כלל הפרשנות, כי אין מייחסים למחוקק כוונה להטיל או להגדיל מסים בתוקף למפרע אם החוק ניתן לפירוש אחר.¹³ ראוי להוסיף שבדרך כלל מדיניות המחוקק ובמיוחד מדיניות ועדת הכספים של הכנסת היא להימנע מהחמרת מס בתוקף למפרע. כזכור התעורר ויכוח גדול בשאלה זו בעת הרפורמה במס הכנסה שהחמירה במיסוי רווחי הון והטילה מס על הפרטי הצמדה. בסופו של דבר נקבעו הוראות מעבר לגבי מיסוי רווחי הון¹⁴ ונקבע שיחול מס רק על הפרטי הצמדה שיצטברו לאחר הרפורמה.¹⁵ דומה כי מן הראוי לקבוע כללי יסוד שיגבילו אפשרות תחיקת מס מחמירה בתוקף למפרע וכי האכסגיה הנאותה לכך היתה צריכה להיות חוק יסוד: משק המדינה.¹⁶

ג. ביקורת פרלמנטרית על תשלומים מסיים הנקבעים בתקנות

1.ג. הדילמה בדבר אפשרות הביקורת הפרלמנטרית

קיימת דילמה קשה שמדינות רבות מתהבשות בה והיא כיצד ליישב את העקרון של פיקוח פרלמנטרי על מערכת המסים עם הצורך בגמישות המערכת ובשינויים ותיקונים הצריכים להיעשות באופן מהיר ע"י המינהל. לו היה נקבע ככלל שאין להטיל או לשנות ולבטל תשלומים מסיים כלשהם אלא בחוק עצמו, כי אז העומס שהיה מוטל על הכנסת בשאלות פיסקליות היה עצום, הדיון היה מסתביל והזמן שהיה עובר בין הצעת שינוי בתשלומים מסיים לחקיקת השינוי היה ניכר. מצד שני אין להשלים עם האצלת סמכויות סטוטוריות למנהל להטיל, לשנות או לבטל תשלומים מסיים. לנו נראה שהפתרון לדילמה זו הוא לקבוע שינוי בתשלומים מסיים שנעשה בחקיקת משנה יהיה טעון אישור הכנסת או ועדה מועדונית המטפלת במטריה אליה מתייחס התשלום. על-כן הצענו, כזכור, כי הכלל יהיה: "מסים ותשלומי חובה אחרים לרבות אגרות, לא יוטלו ושיעוריהם לא ישוננו, אלא בחוק או על-פיו באישור ועדת הכספים של הכנסת".¹⁷ הצעתנו באה על רקע הצעת חוק יסוד: משק המדינה, שהתירה האצלת סמכות סטוטורית למנהל להטיל או לשנות שיעורי תשלומים מסיים. בענין זה חל שיפור עקב הדיון בכנסת ולפי הצעת ועדת המשנה של ועדת החוקה חוק ומשפט לחוקי יסוד, אליה הועברה הצעת החוק לליבון לקראת הקריאה השנייה והשלישית בכנסת, הוסף בחוק סעיף 1(ב).

13 ראה ויתקון-נאמן, ה"ש 6 לעיל, עמ' 8-36.

14 ראה סעיף 85(י)(1) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, ס"ח 774 חשל"ה, 168 וכן סעיף 48(ד) לחוק גס שבח מקרקעין (תיקון מס' 6), תשל"ה-1975, ס"ח תשל"ה, 159.

15 ראה סעיף 85(א) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22).

16 עיין בענין זה גם בדבריו של ח"כ ג' אליעד בדיון בכנסת בחוק יסוד: משק המדינה, דבחי"ב חשל"ג, 1575.

17 ראה ה"ש 9 לעיל.

2.ג. הכלל שנקבע בחוק יסוד: משק המדינה

הוראתו של סעיף 1(ב) היא ש"מסים, מילואות חובה אחרים ואגרות המשתלמים לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק – בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מועדונית שהכנסת הסמיכה לכך". (ההדגשות שלנו א.י.). כלומר התקבלה התפיסה של הצורך בביקורת פרלמנטרית כאשר התשלומים המסיים נקבעים בתקנות, ונקבע שבמקרה כזה תנאי לתקפות התקנות הוא אישורם בהחלטה של הכנסת או של ועדה שהכנסת תסמך לכך.¹⁸ אלא שתפיסה זו לא התקבלה באופן מלא וגורף והצורך באישור הכנסת או ועדה מועדונית חל רק על תשלומים מסיים המשתלמים "לאוצר המדינה" ורק כאשר "שיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק".

3.ג. משמעות הביטוי "אוצר המדינה"

הביטוי "אוצר המדינה" ניתן לשלושה פירושים אפשריים: האחד הוא שהכוונה היא לכל התשלומים לשלטון, בין לשלטון המרכזי ובין לשלטון המקומי, בין שהשלטון פועל באמצעות האישיות המשפטית של מדינת ישראל ובין שהוא פועל באמצעות רשות סטטוטורית כלשהי. הפירוש השני האפשרי הוא שבביטוי "המדינה" תכוון המחוקק לשלטון המרכזי להבדיל מהשלטון המקומי. לפי פירוש זה כל התשלומים לשלטון המרכזי בין שמשתלמים לאישיות המשפטית של מדינת ישראל ובין לרשות סטטוטורית המבצעת פעולות ממלכתיות מרכזיות הם תשלומים ל"אוצר המדינה". הפירוש השלישי, הצר ביותר, הוא שהכוונה היא רק לתשלומים לאוצר מדינת ישראל, דהיינו רק לתשלומים המשתלמים למדינה כאשר היא פועלת באמצעות האישיות המשפטית של מדינת ישראל. לכאורה אפשר לטעון לטובת כל אחד משלושת הפירושים, אלא שהעובדה שסעיף 1(א) מדבר על תשלומים מסיים מבלי לנקוט כל לשון מגבילה, בעוד שסעיף 1(ב) מתייחס רק לתשלומים מסיים המשתלמים ל"אוצר המדינה" מצביעה, כנראה, על כך שסעיף 1(ב) אינו חל על כל התשלומים המסיים עליהם מדבר סעיף 1(א), אלא רק על חלק מהם. במילים אחרות, מתבקש שהכלל שניתן להטיל תשלומים מסיים או לשנותם רק בחוק או בתקנות על-פיו חל על כל התשלומים המסיים בעוד שהכלל ששיעורם של תשלומים מסיים הנקבעים בתקנות טעון אישור פרלמנטרי חל רק על חלק מהתשלומים המסיים. לפיכך נדחת, כנראה, הראשון מבין הפירושים שהצענו והשאלה היא אם לבחור בשני או בשלישי. הספק כאן דומה לזה שעוררנו לעיל¹⁹ לגבי משמעות הביטוי "תשלומים ממשלתיים" שהופיע בסעיף 6 לפקודת סדרי השלטון והמשפט. אנו מעדיפים את הפירוש השני שכן לפיו יהיה מרחב תחולה גדול יותר לכלל שיש צורך באישור פרלמנטרי וכידוע נוהגים לפרש חקיקה בעלת אופי קונסטיטוציוני באופן רחב, דהיינו באופן המקנה לאורח הגנה גדולה יותר. זאת ועוד: ההסטוריה התחיקתית של סעיף 1(ב) מצביעה על כך שיש לדחות את הפירוש השלישי ולהעדיף את הפירוש השני על פני הפירוש הראשון. כזכור הצעת חוק יסוד: משק המדינה, היתה מאפשרת להאציל למינהל

18 הכנסת הסמיכה ביום 19.11.75 את ועדת הכספים לענין סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה.

19 ראה עמ' 315 לעיל.

באופן סיטוני את הסמכות להטיל ולשנות תשלומים מסיים. בקריאה הראשונה בכנסת התריעו על כך והצביעו על הצורך באישור הכנסת לחקיקת המשנה של המינהל²⁰. בדברי תשובתו קיבל שר המשפטים ביקורת זו ואמר: "אני מסכים לרעיון המרכזי בדבר הטלת היטלים, מסים או אגרות – ותכנון זאת בכל שם שתמצאו. אינני מדבר עכשיו על תשלומים מטעם הרשויות המקומיות, שזוהי בעיה בפני עצמה. אני מציע שכל ההיטלים האלה יוטלו בתוקף החלטה של הכנסת, או על-ידי חוק של הכנסת, או באישור של ועדה מטעם הכנסת... אינני מאמין ששר לבדו צריך להטיל מסים ואגרות או לבטל אותם. אם לא ניתן לעשות זאת על-ידי אישור הכנסת במליאתה, מפני שאיננה יכולה להספיק לעשות כן, יש לעשות זאת באישור ועדת הכספים או ועדה אחרת" (ההדגשה שלנו, א.י.)²¹. זהו גרעין הדין כפי שנקבע בסעיף 1(ב) תוך שהשר מציין שאיננו חל לגבי תשלומים מטעם הרשויות המקומיות. דבר-ים אלה מצביעים נגד הפירוש הראשון. חיוק לפירוש השני ניתן למצוא בדבריו של חבר הכנסת ארידור, יו"ר ועדת המשנה של ועדת החוקה חוק ומשפט לחוקי יסוד, אשר הביא את הצעת חוק יסוד: משק המדינה, לקריאה שנייה ושלישית בכנסת: "אני רוצה להדגיש שלגבי אגרות, כאשר נקבל את חוק יסוד: משק המדינה, שורה של אגרות שהיום נקבעות ללא אישור של הכנסת או ועדה מוועדותיה יהיו טעונות מכאן ולהבא אישור כזה. אפשר למנות עשרות רבות של אגרות מהסוג הזה, אסתפק בשלוש דוגמאות: אגרות לפי חוק בתי המשפט, אגרות לפי חוק ניירות ערך, אגרות לפי חוק התכנון והבנייה וכיוצא באלה תחומים מתחומים שונים של הפעולה הממלכתית. כל האגרות האלה יהיו טעונות אישור לפי החוק" (ההדגשה שלנו, א.י.)²². הכללת האגרות לפי חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968²³, המשתלמות לרשות ניירות ערך, אשר לפי סעיף 8 לחוק היא תאגיד סטטוטורי עצמאי, בעלת אישיות משפטית נפרדת ממדינת ישראל, וכן ההתבטאות שהסעיף חל על תחומים שונים של "הפעולה הממלכתית" מחזקות את הפירוש השני. עם זאת, ברשימת האגרות נכללו גם אגרות לפי חוק התכנון והבנייה המשתלמות לרשויות המקומיות ועל כן אלה הטוענים לפירוש הראשון יוכלו אף הם למצוא לכך סימוכין בדברי הכנסת²⁴.

20 ראה דברי תה"כ ג' האזנר וא' אנקוריון בדב"ח תשל"ג, 1570 ו-1839.

21 דב"ח תשל"ג, 2178.

22 פרטיכל סטנוגרמי משיבה ר"ב של הכנסת השביעית מיום 21.7.75.

23 ח"ח 541 תשכ"ח, 234.

24 השימוש בביטוי "אוצר המדינה" בסעיף 29(א) לפקודת הפרשנות תומך אף הוא בפירוש, שהביטוי מתייחס גם לתשלומים לשלטון המקומי. סעיף 29(א) קובע: "מקום שחוקק מחייב אדם בתשלום היטל או אגרה בעד דבר שנעשה, או מסמך שניתן, על-ידי עובד ציבור או משרד ציבורי או בעד חתימה שחתמו, או בעד חותם שטבעו על מסמך, וכן מקום שביטוי-משפט או רשות אחרת שהוסמכה כדין פסקו לחייב אדם בתשלום סכום כסף או בחילוט סכום כסף – ישולמו הכספים לאוצר המדינה; והוא כשאין הוראה אחרת מפורשת או משתמעת; ומקום שהיטל או אגרה כאלה, או עמלה, בעד קבלת כסף או שימת-יד עליו או בעד מימושו או בעד הטיפול בו בכל דרך אחרת, משתלמים לעובד ציבורי או למשרד ציבורי, יהיו אותו עובד או אותו משרד חייבים – אם אין הוראה אחרת מפורשת או משתמעת מן ההקשר – לשלם לאוצר המדינה או ליתן עליהם חשבון לממשלה במועדו".

"עובד ציבורי" או "משרד ציבורי" מוגדרים בסעיף 1 לפקודת הפרשנות – "לרבות כל

משמעות קבלת הפירוש השני היא שאגרות לתאגידים סטטוריים, כמו רשות הנמלים, בנק ישראל, רשות ניירות ערך או רשות השידור יצטרכו לעבור את מסגרת האישור הפרלמנטרי גם כאשר החוק המסדיר את פעולת התאגיד וסמכותו לגבות אגרות אינו מחייב אישור כזה. ישנן אגרות אשר ממילא טעונות אישור פרלמנטרי לפי החוק המסמיך, כמו אגרות רדיו וטלביזיה שקביעתן טעונה אישור ועדת הכספים על פי חוק רשות השידור²⁴. אך אגרות אחרות, כמו אגרות רשות הנמלים, טעונות אישור פרלמנטרי, לפרושנו, אך ורק מכח קביעת סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה. אשר לפרקטיקה בתוך המנהל לגבי קביעת שיעורים כדאי לציין כאן שקיימת ועדת אגרות בין משרדית בה חברים נציגי משרד האוצר, המשפטים ומסחר ותעשייה וכן משתתף בה כמשקיף נציג המשרד או הרשות שבתחום סמכותם מוטלת האגרה. ועדת האגרות דנה בשינוי שיעורי אגרות שהטלתן היא בסמכות המינהל. עצם הפרקטיקה של ועדת האגרות מוטלת בספק משפטי, שכן הדין הוא, כידוע, שרשות מוסמכת חייבת להפעיל באופן עצמאי את שיקול דעתה ואינה רשאית להאציל לאחר את שיקול הדעת ולשמש חותמת גומי לשיקול דעתו של אחר²⁵. על כן שר המוסמך להטיל אגרות אינו רשאי להעביר את הענין לוועדת האגרות ופשוט להפעיל את קביעתה. מאידך, זכאית הרשות המוסמכת להתייעץ עם מומחים בדבר הפעלת שיקול דעתה²⁶ והגבול בין האצלת הסמכות וההתייעצות עשוי להיות, כלשונו של השופט זילברג בענין אחר, "דק מן הדק עד אין נבדק"²⁷.

נשאלת השאלה אם אכן נאות לשחרר תשלומים מסיים לרשויות המקומיות הנקבעים בחקיקת משנה (חוקי עזר) מפיקוח פרלמנטרי. לנו נדמה שהטיעון שמדובר בשינויים רבים ושהצורך באישור פרלמנטרי עלול לסרב את עבודת הכנסת אינו משכנע. אנו מתקשים לראות מדוע אי אפשר להיזקק לאישור ועדת הפנים ואיכות החיים של הכנסת, כאשר בחוק המסמיך את הטלת התשלומים המסיים המקומיים (בעיקר אגרות) בחוקי עזר תיקבע דרך קבלת האישור, למשל, במועדים קבועים בכל שנת כספים לכל התשלומים שהוטלו באותה שנת כספים עד אותו מועד. יצויין שתשלומים מסיים שמטילות מועצות מקומיות טעונים כיום אישור הממונה על המחוז²⁸ בעוד שהטלת אגרות, היטלים, או דמי השתתפות מסויימים ע"י עיריות טעונה אישור שר הפנים²⁹.

עובד או משרד שהוטלו עליהם תפקידים בעלי אופי רשמי או הממלאים תפקידים כאלה, בין שהם נתונים לפיקוחה הישיר של הממשלה ובין אם לאו. יוצא שתשלום לרשות מקומית על-פי חיקוק משתלם לאוצר המדינה.

24 ראה סעיף 32 לחוק רשות השידור, תשכ"ה-1965, ס"ח 451 תשכ"ה, 106, כפי שתוקן בס"ח 483 תשכ"ו, 78.

25 בג"צ 21-23/48 סופר נ' שר המשטרה, פד"י ב' 365; בג"צ 31/48 יכימוביץ' נ' רשות מוסמכת, פד"י ב' 198.

26 בג"צ 77/58 פחן נ' שר העבודה, פד"י י"ג 80; בג"צ 224/62 לוקוב נ' שר האוצר, פד"י ט"ז 1932; בג"צ 224/60 ברוך נ' שר הפנים, פד"י י"ד 238.

27 בע"א 256/65 מילר נ' מילר, פד"י י"ט (3) 177.

28 סעיף 14 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש). הוא הדין לגבי ארנונות. סעיף 14(1) לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש). הגדלת ארנונות בתוך שנת הכספים טעונה אישור שר הפנים. סעיף 17 לפקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש).

29 סעיפים 250, 251 ו-258(א) לפקודת העיריות (נוסח חדש). הטלת ארנונות ע"י עיריה אינה טעונה אישור שר הפנים – סעיף 274(א) לפקודת העיריות (נוסח חדש). בתוך שנת

4.2. חוקיות מס השבחה על חריגה מאחוזי בנייה

דיונונו בבסיס התחיקתי של מסי הרשויות המקומיות לא יהיה שלם אם לא נציין שלאחרונה הועמדה בספק עצם חוקיותו של מס ההשבחה שגובות הרשויות המקומיות במקרים מסויימים. הואיל ופס"ד חדש של ביהמ"ש העליון מאיר עד כמה רעוע הבסיס החוקי של גביית מס מקומי מסויים, במקרה זה מס השבחה, ראינו לנכון להקדיש לשאלה זו דיון מקיף כאן. מס ההשבחה מוטל על פי סעיף 32 לפקודת בנין ערים, 1936, והוא השריד היחיד שנשמר מפקודה זו, אשר הוחלפה בתשכ"ה בחוק התכנון והבנייה³⁰. מס זה מהווה אחד ממקורות התכנסה העיקריים של הרשויות המקומיות וההכנסה ממנו בשנת 1975 מוערכת ב־70 עד 100 מיליון ל"י. עיקריו של מס ההשבחה תוארו לאחרונה על-ידי השופט שמגר בענין בג"צ אגולסקי נ' ראש עיריית בת-ים³¹, כדלקמן:

- א. מס ההשבחה הוא בגדר דמי השתתפות או "תרומה", כלשון התרגום הרשמי המנדטורי (contribution בנוסח האנגלי).
- ב. הוא נועד לכסות את ההוצאות (costs), כולן או מקצתן, של תכנית בנין עיר.
- ג. דמי ההשתתפות (התרומה) מוטלים על ידי הועדה המקומית.
- ד. חייבים בדמי ההשתתפות בעליהם של הנכסים שערכם עלה עקב הכנתה, עשייתה או ביצועה של התכנית.
- ה. לענין זה אין נפקא מינה אם הנכס כלול בתכנית בנין העיר או לאו, ובלבד שעליית ערכו של הנכס באה עקב הכנתה, עריכתה או ביצועה של התכנית. לא כלולים בכך לכן, למשל, נכסים שמחירם עלה עקב האמרת מחירי המקרקעין בשל האינפלציה או בשל סיבות אחרות כיוצא באלה, שאינן בעלות זיקה ישירה לתכנית בנין העיר.
- ו. שיעורם של דמי ההשתתפות הוא מחצית עליית הערך.
- ז. המועד להגשת תביעת התשלום הוא מוגבל: אין להגיש תביעה אחרי חלוף שנתיים מתחילת תקפה של התכנית או מעת תום ביצועה של העבודה אשר בקשר אליה נתבע המס, ויש להבין כי הכוונה לתאריך המאוחר מן השניים. (אגב, החלופה השניה האמורה של תום המועד להגשת הדרישה לתשלום המס נובעת מחקונה של הפקודה בשנת 1939).
- ח. נתגלעה מחלוקת באשר לשאלה אם עלה ערכם של נכסים או באשר לשיעורה של עליית הערך — יוכרע הדבר בבוררות.
- ט. התשלום של המס — ייעשה לשיעורים והשיעור הראשון יעמוד לפרעון עם תום

הכספים יכולה עיריה להטיל תוספת לארנונה, אך ורק באישור שר הפנים "שיינתן רק בנסיבות מיוחדות". סעיף 278(א) לפקודת העיריות. במציאות הישראלית קביעתם השנתית של מסי העיריות מתואמת ומאושרת ע"י שרי הפנים והאוצר, הגם שלשר האוצר אין כל סמכות חוקית בגדון והגם שהטלת ארנונות בתחילת שנת הכספים אינה טעונה אישור שר הפנים.

30 כ"ח 467 תשכ"ה, 307.

31 בג"צ 198/75 מ' אגולסקי, ע"ר מנהל עובדי המנהל מושקוביץ נ' ראש עיריית בת-ים, (טרם פורסם).

חודש מעת שהוסכם בין הוועדה המקומית לבין בעל הנכס על סכום מס, או, בהיעדר הסכמה, מעת שנפסק בבוררות מהו שיעורו של המס.

בענין אגולסקי האמור הביע השופט שמגר את דעתו שאין להטיל מס השבחה אלא על השבחת מקרקעין שנגרמה עקב הוצאות הרשות המקומית בהכנת, עשיית או ביצוע תכנית בנין עיר. בלשונו של השופט שמגר: "אופיו של המס, בדומה לאגרות ולתשלומים הנגבים על ידי רשויות מקומיות עבור פעולות פיתוח (כבישים, ביוב וכו') הוא כפי ששמו מעיד עליו – היינו תשלום הבא לכסות חלק של הוצאות מוגדרות. הקשר הוא קשר של סיבה ומסובב: ראשית, באין הוצאות עקב התכנית גם לא ניתן לגבות מס השבחה מעיקרו, שנית, אין לגבות את המס אלא אם כן מוכחת הסיבתיות הישירה בין התכנית לעליית ערכו של הנכס. שלישית, ההכנסות הנובעות מן המס בו אנו עוסקים, יכולות להיות מיועדות רק לכסוי הוצאות הנובעות מתכנית בנין עיר כאמור, ולא למטרותיה הכלליות של הרשות המקומית. סיכומו של דבר, ההוצאות של הוועדה המקומית להכנתה, עריכתה או בצועה של התכנית, בין אלה שהוצאו כבר ובין אלה המתוכננות על פיה, הן העילה החוקית הבלעדית להטלת המס ולגבייתו."

לפי תפיסה זו אין להטיל מס השבחה בשל עליית ערכם של מקרקעין כתוצאה מאישור אחווי הבניה חורגים. כקביעתו של השופט שמגר: "מאידך שולל קיום הזיקה בין הוצאות התכנית לבין המס את האפשרות שהמס יתבסס אך ורק על עליית ערך הנכסים ותו לאו; יכולה תכנית לקבוע לדוגמה הגדלה של אחווי הבניה המותרים באתר מסוים ויש בכך כשלעצמו כדי להגדיל לא אחת את ערכו של הנכס, אשר אחוז הבניה עליו הוגדל ואולי גם של נכסים שכנים; אולם אם תכנית חדשה כזאת אינה כרוכה בהוצאות כלשהן להכנתה, עריכתה או בצועה, כגון שאין היא כרוכה בסלילת כבישים, נטיעת גנים וכו', הרי למרות שערך הנכס עלה עקב התכנית, אין בכך עדיין כדי להניח יסוד חוקי לגביית מס ההשבחה." אך כידוע זוהי הפרקטיקה המקובלת בריכויות המקומיות וחלק ניכר ממש ההשבחה נגבה בגין תריגה מאחוזי בנייה. יוצא שאם נכונה קביעתו של השופט שמגר נשמט הבסיס החוקי מגביית מס ההשבחה במקרים אלה.

דברי השופט שמגר בנדון היו בגדר דעת יחיד ואמרת אגב, שכן בענין אגולסקי היו טעמים נוספים ברורים לפסלותו של מס ההשבחה שהטילה עיריית בת-ים – לא היתה מסירה כדין של הדרישה לשלם מס השבחה וכן טרם הוסכם בין הוועדה המקומית לבין בעל המקרקעין מהו סכום המס המגיע, אף לא קוימה בוררות לקביעת שיעורו, כך שטרם חל מועד תשלום המס. יתר-על-כן השופט ברנזון הגיע בענין אגולסקי למסקנה הפוכה מזו של השופט שמגר, קרי שלא חייב להיות קשר סיבתי בין הוצאות הרשות המקומית ועליית ערך המקרקעין: "הרעיון הטמון במס ההשבחה הוא, שבעלי הנכסים אשר ערך נכסיהם עלה בגלל מעשי תכנון ופיתוח של הוועדה המקומית, יישאו בחלק מעליית ערך זו; והשיעור הוא מחצית העלייה. הבסיס לקביעת המס הוא אך ורק עליית הערך ולא סכום ההוצאות הנדרש להכנת התכנית ולביצועה. מבחינה משפטית, כפי שעולה מלשון הכתוב, אלה הם שני דברים נפרדים, וגם מבחינה מעשית אין כל אפשרות לתלות אחד בשני". השופט השלישי שייב בדיון, ח' כהן, העדיף לא להביע דעה בשאלה זו ולהשאירה בצריך עיון לכשתתעורר שוב. עם זאת סביר לצפות כי תבוא בקרוב התקפת מצח על מס ההשבחה מצד קבלן זה או אחר מבין הקבלנים הרבים החורגים מאחוזי הבניה שאושרו להם ועל בג"צ יהיה להתלט בשאלה בה נתלקו

השופטים שמגר וברנזון. עד כה הווה מס ההשבחה קרקע בתולה מבחינת הביקורת השיפוטית, הסתום לגביו היה רב מהידוע והנגלה וכל רשות מקומית עשתה לה שבת לעצמה³². כעת יועמד מס זה סוף סוף באור הביקורת השיפוטית, ביקורת העשויה להיות קטלנית לעצם קיומו לפי הפרקטיקה הנהוגה כיום.

ג.5. משמעות הביטוי "ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק"

אישור הכנסת או ועדה מוועדותיה נדרש רק לקביעתם בתקנות של תשלומים מסיים ש"שיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק". ביטוי זה ניתן לפירוש מילולי דווקא אשר ירוקן את סעיף 1(ב) במידה רבה מתוכן, ואנו מקווים כי לא יתקבל. לפי פירוש זה כאשר מדובר בתשלום מסי שבגוף החוק נקבע לו שיעור מסוים, שינוי השיעור בתקנות אינו טעון אישור פרלמנטרי, שכן נקבע שיעור בגוף החוק. ייצא שכאשר החוק המסמך, המתיר הגדלת התשלום המסי או הקטנתו בתקנות, קובע את השיעור המקורי לא תהא כל תחולה לסעיף 1(ב) והשינוי בתקנות לא יצטרך לעבור דרך המסגרת הפרלמנטרית. אם גם פירוש זה נסבל מבחינה מילולית, אנו מעדיפים את הפירוש שיש צורך באישור הכנסת כאשר השיעור שמבקשים שיהיה לא נקבע בגוף החוק. פירוש זה מתיישב יותר מהפירוש הראשון עם לשון הסעיף, שמקום ששיעוריהם של התשלומים המסיים "המשלמים" לא נקבע בגוף החוק נדרש האישור הפרלמנטרי. יתר על כן סעיף 1(ב) נועד להצר את ידי המינהל בבואו להטיל, להגדיל או להקטין תשלומים מסיים ולצורך כך אין זה רלבנטי אם שיעור מקורי נקבע בגוף החוק או לא.

ג.6. שאלות אחרות לגבי פירוש סעיף 1(ב)

סעיף 1(ב) חל על "קביעתם בתקנות" של תשלומים מסיים המשלמים לאוצר המדינה ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק. הביטוי "קביעתם" אינו מוגדר בסעיף והוא שונה מהביטויים בהם השתמש המחוקק בסעיף 1(א), דהיינו "יוטלו" ו"ישונו". לדעתנו היחס בין סעיף 1(א) וסעיף 1(ב) מחייב לתת לביטוי "קביעתם" משמעות החופפת את הביטויים "יוטלו" ו"ישונו", שכן סעיף 1(ב) מסדיר באילו מקרים קביעת תשלומים מסיים בתקנות על-פי החוק, כמותר בסעיף 1(א), טעונה אישור פרלמנטרי. לפיכך נראה לנו ש"קביעת" שיעורים בתקנות כוללת הגדלת שיעור, הקטנת שיעור, פטור שמשמעותו קביעת שיעור אפס, אך ספק אם היא כוללת את ביטול התשלום המסי מעיקרו.

ספק גם אם יש צורך באישור הכנסת על פי סעיף 1(ב) לקביעת שיעורים של גבייה על-חשבון המס בתקנות, כמו בצורת ניכוי במקור או מקדמות. ספק אם ניתן לומר כאן שנקבע בתקנות שיעורו של התשלום המסי, שכן שיעור התשלום המסי עצמו אינו משתנה והתקנה מתייחסת רק לגבייה על חשבון התשלום המסי. עם זאת, בהתחשב בגורם הרייבית (מחיר הכסף) עיתוי התשלום קובע את שיעורו האפקטיבי. לשאלה אם שיעור ניכוי במקור או מקדמה הם בגדר שיעור מס נודעת חשיבות פרקטית רבה, שכן סעיף 164 לפקודת מס הכנסה קובע שהניכוי במקור יהיה "באופן ובשיעורים שנקבעו", קרי ע"י

32 ראה י' שלו "מס השבחה של מקרקעין", רואה החשבון, כ"ג, עמ' 189.

שר האוצר לפי סמכותו הקבועה בסעיף 243 בפקודה, וסעיף 179 לפקודה מסמיק את שר האוצר "בצו, להגדיל את שיעור המקדמות לפי סימן זה או להקטין וכן לשנות את תאריכי פרעונן". גם בענין זה ייתכן, שכיון ומדובר בהוראה בעלת אופי קונסטטיטוציוני, יפורש סעיף 1(ב) באופן רחב כמזיק את שר האוצר לקבל את אישור הכנסת גם לגבי שינוי שיעורי הגיבוי במקור והמקדמות.

אישור הכנסת או ועדת הכספים חייב להתקבל "מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק". כאשר החוק המסמיק אינו קובע מתי צריך לקבל את האישור יש לקבלו מראש. כאשר נקבעת תקופה לקבלת האישור בחוק המסמיק יש לקבל את האישור תוך תקופה זו ואם לא ניתן האישור אין התקנה מקבלת חוקי מעיקרה ומעולם לא היתה שרירה ותקפה. תוצאה זו עולה מכך שסעיף 1(ב) קובע את הצורך באישור ל"קביעת" השיעור בתקנות. אם לא ניתן האישור, כי אז לא נקבע מעולם השיעור בתקנות. תוצאה משפטית זו מעוררת בעייה מעשית לא קלה במקרים שהחוק המסמיק קובע שהאישור יכול להינתן לאחר התקנת התקנה. נאמר שהחוק המסמיק קביעת אגרה ע"י שר קובע, שיש צורך לקבל את אישור ועדת הכספים תוך שלשה חדשים. נניח שבתוך שלשת החדשים אין הכנסת מאשרת את האגרה. יוצא שאגרות אשר נגבו בתוך שלשת החדשים נגבו שלא כדין והמשלמים יהיו זכאים להשבתם. כדי למנוע מצבים כאלה ראוי לקבל אישור ועדת הכספים מראש או בהקדם האפשרי לכל תשלום מסי לאוצר המדינה הנקבע בתקנות, אפילו החוק המסמיק קובע שניתן לקבל את האישור תוך תקופה מסויימת.

ד. היחס בין ההוראות בחוק יסוד: משק המדינה, והוראות בחוקים אחרים בענין הטלת תשלומים מסיים

ד.1. התנגשות בין חוק היסוד וחוקים רגילים

בחוק יסוד: משק המדינה, לא נקבעה כל הוראת שיריון או הוראה שיש צורך ברוב מיוחד לשינויו³³. יוצא שניתן לשנות את חוק יסוד: משק המדינה, ברוב רגיל. ניתן אמנם לסעון שהוראות בחוקי יסוד לא ניתן לשנות מכלל, אפילו כאשר בחוק היסוד

33 בדיון בכנסת דרשו חברי כנסת רבים להקנות מעמד עדיף להוראות חוק יסוד: משק המדינה. בדברי תשובתו ציין שר המשפטים, כי גם בחוקי יסוד אחרים אין הוראת שריון וכי קיימת כוונה להציע לכנסת חוק יסוד: החקיקה, אשר בו יוסדר מעמדם המיוחד של חוקי יסוד וייקבע שחוק רגיל איננו יכול לעמוד בסתירה לחוק יסוד וכי אי אפשר לשנות חוק יסוד אלא ברוב מסויים. דב"ח"כ תשל"ג 2177-8.

הצעת חוק יסוד: החקיקה, הוגשה לכנסת ביום 7.12.75, הציגה 1221 תשל"ו, 135. ההסדר המוצע בה הוא שחוק רגיל יוכל לתקן או לסתור חוק יסוד רק אם נתקבל ברוב של 61 חברי כנסת וכי כאשר מתקבלת בחוק רגיל, ברוב האמור, הוראה הסותרת הוראה שבחוק יסוד היא תעמוד בתוקפה רק אם נאמר במפורש בחוק שהיא גוברת על ההוראה שבחוק היסוד. כן מוצע שבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לחוקה יהיה מוסמך לבטל חוק רגיל המתקן חוק יסוד, אשר לא נתקבל ברוב של 61 חברי כנסת או הסותרו מבלי שפורש בו שהוא גובר על חוק היסוד. ההליך השיפוטי המוצע הוא ערר בדרך של התקפה ישירה על החוק הרגיל, ע"י מי שנפגע ממנו, לבית המשפט העליון בהרכב של שבעה שופטים או בהרכב בלתי זוגי גדול יותר.

אין הוראות שיריון או דרישת רוב מיוחד לשינויו.³⁴ לפי דעה זו ניתן לשנות את ההוראות שבחוק יסוד: משק המדינה, רק ע"י תיקון מפורש בחוק יסוד זה ולא ע"י קבלת הוראות בעלות אופי מנוגד בחוקים אחרים. כפוף לגרסה זו חלים דיני הפרשנות הרגילים במקרה של סתירה בין חוק יסוד: משק המדינה, לבין הוראות בחוקים רגילים אחרים, דהיינו החוק המאוחר גובר על המוקדם, אלא אם כן המוקדם מיוחד בתכנון³⁵, זאת אם לא מייחסים תוקף ומעמד מיוחדים לחוק היסוד בהיותו חוק יסוד. אמנם הובעה בישראל הדעה שחוקי היסוד מחוקקים ע"י הכנסת בכשירותה כאסיפה המכוננת של מדינת ישראל ועל כן נודע להם מעמד עדיף על חוקים אחרים.³⁶ לדעה זו אין אסמכתא שיטתית, ואין גם להתעלם מכך שחוק היסוד עצמו עשוי להתקבל ברוב רגיל במספר מצביעים ועם.

יחד עם חוק יסוד: משק המדינה, חקקה הכנסת את חוק משק המדינה (הוראות

בלשון סעיפי הצעת החוק:

5. (ב) חוק המתקן חוק יסוד או סותרו מתקבל בקלות רוב חברי הכנסת, וזולת אם נקבע בחוק יסוד רוב אחר לענין זה, ורוב זה דרוש להחלטות מליאת הכנסת בכל שלבי חקיקתו.

(ג) בחוק הסותר חוק יסוד יפורש שתקפו הוא על אף האמור בחוק היסוד.

12. (א) אין עוררין על תקפו של חוק אלא בערר לפי סעיף זה; ואין לערר אלא בטענה שהוא מתקן חוק יסוד או סותרו ושלא נתקבל ברוב הדרוש לקבלתו, או חוק הסותר חוק יסוד – שלא פורש בו שתקפו הוא על אף האמור בחוק היסוד.

(ב) לא יעורר על תקפו של חוק אלא מי שנפגע ממנו.

(ג) בערר על תקפו של חוק לא יכריע אלא בית המשפט העליון כבית משפט לחוקה, בהרכב של שבעה שופטים או בהרכב לא-זוגי גדול יותר, כפי שורה נשיא בית המשפט העליון.

אם אכן תאמץ הכנסת את חוק יסוד: החקיקה, יהיה לחוק יסוד: משק המדינה, מעמד עדיף, כמבואר, על חוקים רגילים שיתקבלו מאותו מועד ואילך.

34 ראה, ד"ר ק' קליין, "רוב מיוחד ושינוי במשתמע", הפרקים, כ"ח (תשל"ג), עמ' 563. ד"ר קליין הביע את הדעה כי חוקי יסוד משוריינים לא ניתן לשנות מכלל. אך ראה בג"צ 148/73 קניאל נ' שר המשפטים, פד"י כ"ז (1) 794. כן ביקר ד"ר קליין שינוי משתמע של חוקים רגילים אשר, אם כי אין לחלוק על כשרותו, הוא דרך כושלת ומסורבלת. במאמר זה לא דן המחבר בשאלת שינויים במשתמע של חוקי יסוד בלתי משוריינים, אך נראה לנו שהגיון סיעונו מחייב שלשיטתו שינוי כזה אינו תופס: "חוק היסוד יתרוקן מכל תוכן. לא תהיה שום משמעות לערך החינוכי או לערך הפוזיטיבי שלו. משפטן שירצה לדעת מה הם העקרונות המקובלים, לא תהיה באפשרותו להזקק לחוק היסוד, מאחר שההוראות שלו תהיינה פוזרות בכל ספר החוקים". שם, בעמ' 573. ראה גם הדיון במאמרו "A New Era in Israel's Constitutional Law", ה"ש 36 להלן, בעמ' 392 ועמ' 395-7.

35 ראה בענין זה הדיון במאמרו של ד"ר קליין ה"ש 34 לעיל, בעמ' 569-571. בתי המשפט אינם ששים להגיע למסקנה שחוק מאוחר מבטל מכלל חוק קודם, אלא כאשר אין כל אפשרות לקיים את הוראות שני החוקים גם יחד. ראה בקר, ניסוח ופרשנות, כרך א, עמ' 122-4.

36 לקשת הדעות בשאלת מעמדם של חוקי יסוד עיי' K. Klein, "A New Era in Israel's Constitutional Law", 6 (1971), Is. L. Rev. 376. וכן רובינשטיין, ה"ש 6 לעיל, עמ' 276-281. קיימת סברה שבג"צ 98/69 ברגמן נ' שר האוצר ובמקרה המדינה, פד"י כ"ג (1) 693, תומך בדעה שרק להוראות משוריינות בחוקי יסוד יש מעמד עדיף.

מעבר), תשל"ה-1975³⁷, שתחילתו ביום תחילת חוק היסוד. סעיף 1 לחוק המעבר מבטל את סעיפים 5 ו-6 בפקודת סדרי השלטון והמשפט, ואילו סעיף 2 קובע, כי: "אין בחוק יסוד: משק המדינה, כדי לגרוע מתקפו של סעיף 2 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט-1949"³⁸. להוראת סעיף 2 לחוק המעבר השלכות על שאלת מעמדו המיוחד של חוק יסוד: משק המדינה, ועל התוצאה שתהיה להתנגשות הוראותיו עם הוראות בחוקים אחרים. בחוקקה הוראת מעבר זו הניחה הכנסת, מן הסתם, שאחרת תבטל ההוראה שבסעיף 2 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט-1949, מכח חקיקת חוק היסוד. סעיף 2 לחוק מסי מכס ובלו קובע:

"(א) הוראה בצו לפי חוק זה, שכתוצאה ממנה מוגדל מס או מוטל מס על סחורה שהייתה פטורה ממנו, תקפה יפקע בתוך חדשים מיום פרסומו של הצו ברשומות, אם לא אושרה או לא בוטלה אותה הוראה על ידי החלטה של הכנסת לפני תום החדשים, ובלבד שהזמן שבין כנסי הכנסת לא יבוא במניין.
(ב) כל הוראה אחרת בצו לפי סעיף 1 תעמוד בתקפה, אם לא בוטלה על ידי החלטה של הכנסת תוך התקופה המפורשת בסעיף קטן (א)."

ההוראה שבסעיף 2(א) לחוק מסי מכס ובלו עומדת בסתירה להוראת סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, שכן היא קובעת שהטלת מס על סחורה פטורה, או הגדלת מס, יעמדו בתקף לחדשים, במקרה שהכנסת אינה מבטלת את הצו בתוך תקופת חדשים, אף אינה מאשרת אותו. כזכור, לפי סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה היה הצו צריך לפקוע מיום קביעתו, דהיינו לא היה כלל מקבל תוקף במקרה כזה. אף ההוראה שבסעיף 2(ב) לחוק מסי מכס ובלו סותרת את ההוראה שבסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה. משמעותה היא שצו המפחית מכס או מס ממסי הבלו, אשר לא בוטל ע"י הכנסת תוך חדשים מפרסומו ברשומות עומד בתקפו לעולם ועד, בעוד שסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, מביא לתוצאה שהצו לא נכנס לתוקף כל עיקר.
חקיקת סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, עשויה היתה להביא לביטול סעיף 2 בחוק מסי מכס ובלו לפי אחת משתיים: בגלל מעמדו המיוחד של חוק היסוד או כיון שאין רואים בסעיף 2 בחוק מסי המכס והבלו הוראה מיוחדת. ייתכן אמנם שההוראת המעבר חוקקה רק כדי להסיר ספק, אבל מכל מקום היא נותנת תוספת כוח לחוק היסוד במקרה של התנגשות עם חוקים אחרים, שכן אפילו אין מייחסים לחוק היסוד מעמד מיוחד ניתן לטעון, שאם סעיף 2 לחוק מס המכס והבלו הדן בסוגיה מיוחדת ומסויימת אינו בגדר הוראה מיוחדת לעומת חוק יסוד: משק המדינה, אין לראות בהוראות בחוקים אחרים שחוקקו לפניו דינים מיוחדים וספציפיים. קיימת כאן קושיה נוספת: אם היתה הכנסת בדעה שלחוק היסוד מעמד עדיף על חוק רגיל, כי אז ההוראה בחוק המעבר עצמו, שסעיף 2 בחוק מסי המכס והבלו בעינו עומד, אינה מועילה ולא כלום, שכן חוק המעבר הוא עצמו חוק רגיל³⁹. תיק"ו.

37 ס"ח 777 תשל"ה, 207. חוק היסוד וחוק המעבר נחקקו בכנסת ביום 21.7.75 אחד-עשר יום אחרי קבלת חוק הרפורמה במס (תיקון מס' 22 לפקודת מס הכנסה).

38 ס"ח 19 תש"ט, 154.

39 מענין להשוות את הדרך שנקטה כאן לזו שנקטה בחוק יסוד: מקרעי ישראל, ס"ח 312 תש"ד, 56, אשר סעיף 1 בו קבע את איסור העברת הבעלות במקרעי ישראל וסעיף 2

ד.2. התנגשות בין חוק היסוד והסמכות להתקין תקש"ח על פי פקודת סדרי השלטון והמשפט

סעיף 9(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט מאפשר כידוע לכל שר שהוסמך לכך ע"י הממשלה, כל עוד עומדת בעינה הכרות מועצת המדינה הזמנית על קיום מצב חירום בישראל, "להתקין תקנות לשעת חירום ככל אשר ייראה לו לטובת הגנת המדינה, בטחון הציבור וקיום האספקה והשירותים החיוניים"⁴⁰. סעיף 9(ב) קובע, כי "תקנה לשעת חירום, כוחה יפה לשנות כל חוק, להפקיע זמנית את תקפו או לקבוע בו תנאים, וכן להטיל או להגדיל מסים או תשלומי חובה אחרים".

הסמכות להטיל או להגדיל מסים או תשלומי חובה אחרים בתקש"ח אינה עומדת בסתירה לסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה, שכן התשלומים המסיים מוטלים "על-פי חוק", דהיינו על-פי ההסמכה שבסעיף 9(א) לפקודת סדרי השלטון והמשפט. ברם קיימת התנגשות בין דרישת סעיף 1(ב) לחוק היסוד — לאישור פרלמנטרי לתשלום מסים ששיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק והנקבעים בתקנות — והוראת סעיף 9(ב) לפקודת סדרי השלטון והמשפט המעניקה לשר המוסמך סמכות בלעדית לקביעתם. מתעוררת, איפוא, השאלה אם סעיף 1(ב) לחוק היסוד גובר על סעיף 9(ב) הנ"ל או הסמכות על-פי סעיף 9(ב) ממשיכה לעמוד בעינה גם לאחר חקיקת חוק היסוד. אין זו שאלה אקדמאית, שכן אם סעיף 9(ב) נדחה בפני סעיף 1(ב) לחוק היסוד, כי אן, למשל, היטל המלאי שהוטל עם הפיחות של ספטמבר 1975⁴¹ נעדר כל בסיס חוקי. אין זה קל כל עיקר לקבוע איזו הוראה מההוראות המתנגשות גוברת. גם אם נניח שלחוק היסוד מעמד עדיף על חוקים רגילים, עשויים לראות גם בפקודת סדרי השלטון והמשפט משום חוק יסוד⁴². ניתן לטעון, כי סעיף 9(ב) מהווה הוראה מיוחדת לעומת סעיף 1(ב). אך טעון כזה נתקל בעובדה שהכנסת ראתה לנכון להציל את סעיף 2 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט-1949 משינוי חוק היסוד⁴³. וכי לסעיף 2 הנ"ל אופי פחות מיוחד בהשוואה לסעיף 1(ב) מאשר לסעיף 9(ב) בו אנו עוסקים? מצד שני אין גם להתעלם מכך שסעיף 9(ב) מתיר לתקש"ח לא רק להטיל או להגדיל תשלומים מסיים "אלא גם לשנות כל חוק, להפקיע זמנית את תקפו או לקבוע בו תנאים". סמכות זו שבסעיף 9(ב) אינה מתנגשת מבחינת תכנה עם הוראות סעיף 1(ב)

לחוק היסוד עצמו סייג את האיסור אם ניתן היתר להעברה בחוק 1: "סעיף 1 לא יחול על סוגי מקרקעין וסוגי עיסקאות שנקבעו לענין זה בחוק". פרופ' קליין מצא בסעיף 2 ראייה למעמדו העדיף של חוק יסוד: מקרקעי ישראל, על חוקים רגילים. ראה מאמרו "A New Era in Israel's Constitutional Law", ה"ש 36 לעיל, בעמ' 389 הערה 43. לעור מחו סבור פרופ' רובינשטיין, כי "מכאן (מסעיף 2 הנ"ל) ניתן, אולי, לראות יחס של עליונות כלפי החוק הרגיל, אך, למעשה, אין הדבר כך, משום שחוק היסוד לא הגביל כלל את המחוקק. במלים אחרות: חוק רגיל יכול לסכל את האמור בחוק היסוד ללא כל הגבלה". רובינשטיין, ה"ש 6 לעיל, עמ' 276.

40. לגבי משמעות ההגבלה התכליתית הזו, ראה פרופ' ה' קלינגהופר, "על תקנות שעת חירום בישראל", בספר יובל לשנה רחוק (בעריכת השופט ח' כהן), עמ' 86, 87-88.

41. תקנות שעת חירום (הסדרים בעקבות שינוי שער המטבע), תשל"ו-1975, ק"ת 3406 תשל"ו, 142.

42. כך, למשל, ויתקון-נאמן, ה"ש 6 לעיל, עמ' 30 ו-35.

43. ראה הדיון בעמ' 325 לעיל.

לחוק היסוד. על כן אם היא תופסת גם לגבי חוקי יסוד יוכל השר, הקובע בתקש"ח תשלומים מסיים, לקבוע בתקש"ח גם שהוראותיהם יגברו על סעיף 1(ב) ונפתרה בעיית ההתנגשות לטובת סעיף 9(ב), אף בהנחה שהוראת סעיף 1(ב) בענין קביעת תשלומים מסיים בתקנות גוברת על הוראת סעיף 9(ב) בענין זה. אלא שדרך ניתוח זו מעוררת שתי שאלות: האחת אם אכן ניתן לשנות חוקי יסוד בתקש"ח, והשנייה מה דין תשלום מסי הנקבע בתקש"ח, כאשר אין בתקש"ח הוראה מפורשת שהיא גוברת על הוראת סעיף 1(ב) לחוק היסוד?

נראה שניתן לשנות חוקי יסוד ע"י תקש"ח והראיה לכך היא שכאשר ביקשה הכנסת לחסן חוקי יסוד נגד שינויים בתקש"ח עשתה זאת על ידי הוראה מפורשת בחוק היסוד עצמו. בחוק יסוד: הכנסת⁴⁴, למשל, נקבע בסעיף 44 "על אף האמור בכל דין אחר, אין בכוחו של תקנות שעת חירום לשנות חוק זה, להפקיע זמנית את תוקפו או לקבוע בו תנאים". סעיף 45 קובע, כי "אין לשנות את סעיף 44 או סעיף זה, אלא ברוב של שמונים חברי כנסת", ומשלים את המסכת סעיף 46 המורה, כי "הרוב הדרוש לפי חוק זה לשינוי הסעיפים 4 [הקובע את שיטת הבחירות] 44 או 45 יהא דרוש להתלטות מליאת הכנסת בכל שלב משלבי החקיקה, למעט הדיון בהצעה לסדר יומה של הכנסת. לענין סעיף זה 'שינוי' – בין במפורש ובין משתמע". מבלי להיכנס למחלוקת בדבר עצם תוקפן של הוראות שריון⁴⁵ גילתה הכנסת את דעתה שלולא הוראות חסינות ושריון יכולות תקש"ח לשנות חוק יסוד. מכאן צא ולמד שחוק יסוד: משק המדינה, חשוף בפני שינויים ע"י תקש"ח⁴⁶.

האם מתחייבת המסקנה, שבשל כוחם של תקש"ח לשנות את סעיף 1(ב), ניתן לקבוע תשלומים מסיים בתקש"ח בלי אישור פרלמנטרי גם בהעדר הוראה מפורשת בתקש"ח הקובעת את התשלום המסי בדבר שינוי סעיף 1(ב) לחוק היסוד? במלים אחרות, האם נראה בכל תקש"ח, הקובעת תשלום מסי ששיעורו לא נקבע בגוף החוק, שינוי משתמע של הוראת סעיף 1(ב) בדבר הצורך באישור פרלמנטרי? לדידם של הפוסלים שינוי משתמע של חוק היסוד בחוק רגיל ספק רב אם יוכר תקפו של שינוי משתמע של חוק היסוד בתקש"ח, למרות הסמכות האמורה בסעיף 9(ב). אך בהתעלם מדיעה זו נראה שהכוח לשנות חוקי יסוד בתקש"ח יביא למסקנה של הכרה בשינוי משתמע, שכן מדוע, את אשר יכול המינהל להשיג ע"י הוספת מלים מפורשות בתקש"ח המטילה את התשלום המסי, לא יוכל הוא להשיג ע"י עצם קביעת התשלום המסי בתקש"ח? נראה

44 ס"ח 244 תשי"ח, 69. ראה גם הוראות החסינות בפני תקש"ח אשר בסעיף 25 לחוק-יסוד: נשיא המדינה, ס"ח 428 תשכ"ד, 118, ובסעיף 42 לחוק-יסוד: הממשלה, ס"ח 540 תשכ"ח, 226.

45 ראה בענין זה ה"ש 36 לעיל.

46 בדברי ההסבר לחוק-יסוד: החקיקה, נאמר: "תקנות-שעת-חירום יכולות 'לשנות כל חוק', לרבות חוק יסוד... רק הוראה מפורשת בחוק-יסוד עשויה 'לחסן' אותו בפני כוח התיקון של תקנות-שעת-חירום... היא לא נכללה בחוק-יסוד: משק המדינה". הצ"ח 1221 תשל"ו, 142, 135.

47 יצויין שהצעת חוק יסוד: החקיקה, הדורשת, כזכור, כתנאי לתקפו של חוק רגיל שהועבר ברוב הדרוש, והסותר מבחינת תכנו חוק יסוד שיצויין במפורש שתקפו הוא על אף האמור בחוק היסוד (ראה ה"ש 34 לעיל), תתיר אף היא שינוי משתמע של חוק יסוד בתקש"ח! סעיף 22(א) להצעה קובע: "תקנות-שעת-חירום כוחן יפה בתקופת תקפן לשנות כל חוק, להתלותו או לקבוע בו תנאים, והכל אם אין בחוק-יסוד הוראה אחרת לענין זה".

על כן שהכוח המצטבר לקבוע תשלומים מסיים בתקש"ח ולשנות חוקים, כולל חוקי יסוד בתקש"ח, יביא לתוצאה שסעיף 9(ב) לפקודת סדרי השלטון והמשפט גובר על סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה. אלא שמסקנה זו איננה ודאית כל עיקר⁴⁸ וראוייה הכנסת לביקורת על אשר הוציאה מתחת ידיה חוק יסוד שאיננו מתייחס כלל לשאלה יסודית כל כך למרות שאחד מחברי הכנסת הציג את השאלה בעת הדיון בחוק היסוד בקריאה הראשונה בכנסת⁴⁹.

3.ד. הסמכות לקבוע את שיעורי מס ערך מוסף

בהצעת חוק ערך מוסף שהוגשה לכנסת לפני חקיקת חוק יסוד: משק המדינה, אך וזמן ניכר לאחר הגשת הצעת חוק יסוד: משק המדינה, לכנסת, הציעה הממשלה בסעיפים 2 ו-3 ששר האוצר יהיה רשאי בצו לקבוע את שיעורי מס ערך מוסף, וכן את שיעור המס על השכר שישלמו מלכ"רים ועל השכר והרווח שישלמו מוסדות כספיים⁵⁰. כן

48 לשם השוואה ראה הדיון במאמרו של פרופ' קלינגהופר, ה"ש 40 לעיל, בעמ' 93-94, בשאלת משמעות סעיף 3 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט, הקובע, כי "שר האוצר לא יתקין תקנות שעת חירום... בכל דבר ששר האוצר רשאי לעשותו לפי חוק זה". מטרת סעיף 3 היא למנוע שימוש בתקש"ח לעקיפת הוראת סעיף 2 לחוק, לפיה צווים מסוימים פוקעים לאחר חודשיים, בלתי אם אושרו ע"י הכנסת, ואחרים ניתנים לביטול ע"י הכנסת תוך חודשיים. ברם, המחוקק עשה מלאכה מרושלת ולא קבע כי הוראות סעיף 2, בדבר סמכות הכנסת לאשר או לבטל צווים, יהיו חסינים בפני תקש"ח, כי סעיף 3 עצמו אינו ניתן לשינוי ע"י תקש"ח, אף לא שהאיסור על פי סעיף 3 חל על שרים אחרים להם עשויה הממשלה להאציל הסמכות לקבוע צווים על פי חוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף). ראה גם דיונו של פרופ' קלינגהופר בשאלת חסינות סעיף 9 לפקודת סדרי השלטון והמשפט עצמו בפני תקש"ח, כלומר הניתן לבטל בתקש"ח את התגבולות לגבי התקנת תקש"ח? מסקנתו של פרופ' קלינגהופר היא, כי "יש לראות את האיסור לבטל ע"י תקש"ח הגבולות וסייגים אלה כאילו היה כתוב בחוק. אולם כדי להסיר ספק היה רצוי לקבוע במפורש כי ס' 9 אין לשנותו ע"י תקש"ח. לשם הגברת סמכותה הייחודית של הכנסת כמחוקק בענינים קונסטיטוציוניים היה אולי מקום להרחיב את היציבות על שאר הוראותיה של פקודת סדרי השלטון והמשפט, ולהוציא מתחולת ס' 9 אף חוקים אחרים בעלי משמעות קונסטטיטוציונית, כגון את חוק המעבר, תש"ט, את חוק השופטים, תשי"ג, ואת חוק בתי המשפט, תשי"ז. שם, בעמ' 95. דברים אלה כוחם יפה גם לענין חסינות חוק יסוד: משק המדינה, בפני תקש"ח.

יצוין, כי הצעת חוק יסוד: החקיקה, ראתה לקבוע במפורש שסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, אינו חל על קביעת תשלומים מסיים בתקש"ח. סעיף 22(ב) להצעה קובע: "תקנות-שעת-חירום כוחן יפה להטיל מסים, תשלומי חובה אחרים ואגרות ולשנות שיעוריהם וסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, לא יחול". ה"ח 1221 תשל"ו, 135. אם תתקבל הוראה זו לא יהיה, כמובן, ספק שניתן לקבוע תשלומים מסיים בתקש"ח בלי אישור פרלמנטרי.

49 ראה דברי ח"כ ג' האוזנר בדב"ח"כ תשל"ג 1570: "עכשיו לשאלות נוספות מספר: מה יהיה עכשיו גורלו של סעיף 9 לפקודת סדרי השלטון והמשפט, שעל פיו זכאית הממשלה להטיל מסים בתקנות-שעת-חירום? מוצע חוק יסוד: הוא צריך להקיף את הנושא. מדוע הושמט ממנו זכרון של תקנות-שעת-חירום? האם הממשלה תוסיף להיות בעלת סמכות להטיל מסים ותשלומי חובה על פי תקנות כאלה או לא?"

50 הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, ה"ח 1178, מיום 28.4.75.

נאמר בסעיף 5 להצעת חוק מס ערך מוסף כי "הוראות חוק מס מכס ובלו (שינוי תעריף) תש"ט-1949, יחולו בשינויים המחוייבים על צווים לפי סעיפים 2 ו-3, כאילו היו צווים לפי סעיף 1 לחוק האמור". מעניין כי הממשלה נצמדה להצעה זו גם אחר חקיקת חוק יסוד: משק המדינה. לו אכן נחקקו הסעיפים כמוצג היתה מתעוררת בכל חריפותה השאלה אם הם תופסים ותקפים למרות הסתירה בינם לבין סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, שאלה בה דנו באופן כללי לעיל.

בשאלת הסמכות לקבוע את שיעורי מס ערך מוסף התפתח דיון סוער בוועדת הכספים, אליה הועברה הצעת החוק לאחר הקריאה הראשונה בכנסת. חברים בוועדה הדגישו שכל אחוז של מס ערך מוסף מתבטא בגבייה של 600 מיליון ל"י וכי אין להשאיר סמכות מרחיקת לכת כזו לשר האוצר. לעומת זאת טענו נציגי האוצר, כי דווקא בשל המשמעות של שיעורי המס יש להימנע מהודעה מוקדמת על השיעור ועל-כן יש להשאיר שאלה זו לסמכותו הבלעדית של שר האוצר. הפשרה שהושגה בסופו של דבר היא שיהיה על שר האוצר "להתייעץ" בוועדת הכספים לפני קביעת שיעור מס ערך מוסף בצו, אך לא יהיה עליו ליטול ממנה אישור מוקדם וכי הצו יעמוד בתקפו שבועיים, אלא אם בוטל או אושר קודם לכן בהחלטה של הכנסת. לגבי קביעת שיעור המס על השכר שמשלמים מלכ"רים ושיעור המס על השכר והרווח של מוסדות כספיים הושגה הסכמה בוועדת הכספים שהשיעורים ייקבעו ע"י שר האוצר בצו באישור הכנסת. סיכום זה אושר בסופו של דבר בכנסת וקיבל תוקף של חוק.⁵¹

גראה שבועדת הכספים ובאוצר לא בחנו ביסודיות את שאלת חוקיות קביעת המס בדרך שהוצעה בהצעת החוק או שהתגבשה בוועדת הכספים ונקבעה בחוק. אך סעיף 2 כפי שחוקק עומד בסתירה לסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, כיוון שלא יהיה צורך באישור פרלמנטרי להטלת מס ערך מוסף והמס יוכל לעמוד בתקפו שבועיים בלי אישור הכנסת או ועדת הכספים. הקטנת המס בצו תוכל לעמוד בתקפה לעד, אם לא בוטלה על ידי החלטה של הכנסת תוך שבועיים מיום פרסום הצו המקטין ברשומות. קביעת המס או הקטנתו בדרך זו תהיה על-כן חוקית רק אם להוראת סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, אין תחולה ודריסת רגל בשאלת הטלת מס ערך מוסף. אך מסקנה כזו אינה נקיה מספקות, שכן, כזכור, קיימים טיעונים שלחוק היסוד תוקף עדיף, מטעם זה או אחר, על חוקים רגילים הדנים בשאלת הטלת מס בתקנות ובצווים. יתר-על-כן הטלת המס תעמוד בתקפה לשבועיים לפי הבסיס התחיקתי שנקבע בחוק מס ערך מוסף

51. הסדר זה עולה מהוראות סעיפים 2-4 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, פ"ח 791 תשל"ו, 52.
2. על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין כפי שקבע שר האוצר בצו, לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת.
3. הוראות חוק מס מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט-1949, יחולו על צווים לפי סעיף 2, כאילו היו צווים לפי סעיף 1 לחוק האמור. בשינויים המחוייבים לפי הענין ובשינויים אלה: במקום "חדשיים" קרי "שבועיים" והזמן שבין כנסי הכנסת יבוא במנין.
4. (א) פעולות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שגר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת.
(ב) על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שגר וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת; הפסד שהיה למוסד כספי בשנת מס גיתן לקיוו כנגד השכר ששילם לאותה שנת מס.

רק אם ההוראה הקובעת, שהוראות חוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף) יחולו בשינויים המתוארים על הצו הקובע את שיעור מס ערך מוסף, היא בת תוקף. אך תוקפה של הוראה זו מוטל בספק, שכן כזכור נזקקה הכנסת להוראה מיוחדת בחוק משק המדינה (הוראות מעבר), תשל"ה-1975 כדי לקבוע ש"אין בחוק יסוד: משק המדינה, כדי לגרוע מתקפו של סעיף 2 לחוק מסי מכס ובלו (שינוי תעריף), תש"ט-1949". ההוראה האמורה בחוק המעבר, מעמידה בתקפו אך ורק את סעיף 2 בחוק מסי מכס ובלו, החל כלשונו על "הוראה בצו לפי חוק זה" או "כל הוראה אחרת בצו לפי סעיף 1 [לחוק זה]". דהיינו ההוראה בחוק המעבר אין בה כדי לקיים את כוונתו של חוק מסי מכס ובלו לגבי קביעת שיעורי מס ערך מוסף בצו. כח זה עשוי לבטל רק מסעיף 3 לחוק מס ערך מוסף המחיל את חוק מסי מכס ובלו "על צווים לפי סעיף 2 [לחוק מס ערך מוסף] כאילו היו צווים לפי סעיף 1 לחוק האמור בשינויים...". חזרנו אם כך לנקודת המוצא והיא שספק אם יש בכוח מס ערך מוסף עצמו להתגבר על ההוראה שבסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה.

לדעתנו אין כל טעם ליטול את הסיכון שהבסיס התחיקתי של הטלת מס ערך מוסף יועמד בספק ועדיף היה אם בד בבד עם חקיקת חוק מס ערך מוסף היה האוצר דואג לתיקון בחוק יסוד: משק המדינה, עצמו אשר יעמיד בתקפו את ההסדר לגבי הטלת מס ערך מוסף. אשר להסדר שחוקק איננו שלמים עם מתן הסמכות לשר האוצר להטיל את מס ערך מוסף "בהתייעצות" בלבד עם ועדת הכספים ולו גם לשבועיים. המתייעץ כידוע אינו חייב לקבל את העצה. אנו מעדיפים שהחוק יקבע חובת קבלת אישור ולו גם תוך שבועיים מקביעת השיעור ושמחן האישור יהיה תנאי לתקפות השיעור שנקבע. נציין עוד שהוראות נוספות בחוק מס ערך מוסף מקנות אף הן סמכויות בענין קביעת שיעורי מס או מתן פטורים לשר האוצר. סעיף 5, למשל, קובע כי שר האוצר רשאי לקבוע שמס ערך מוסף על דברי אמנות ונכסים משומשים מסויימים יהיה לא ממחרם המלא, אלא מההפרש שבין מחיר המכירה ומחיר הרכישה. סעיף 34(א) מסמיך את שר האוצר לפטור טובין מסויימים ממס וסעיף 34(ב) מסמיכו לפטור ממס יבוא טובין בידי בני אדם מסויימים או מכירת טובין או מתן שירותים לבני אדם כאמור או להחיל על עסקאות כאמור שיעור אפס. סעיף 36 מסמיך את שר האוצר להתנות כל פטור והחלת שיעור אפס בתנאים שיראה. סמכויות אלו ואחרות מצטרפות למסכת מרחיקת לכת למדי, ובענין הפעלתן קובע סעיף 145 לאמור:

"(א) שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו.

(ב) 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 העניינים האלה.

(ג) תקנות שר האוצר, למעט תקנות לפי סעיפים 2, 4, 48, 49, 127, ו-142, וכן תקנות המנהל לפי סעיפים 47(ב), 72(א), 72(ב) רישא ו-73 כשהן דרך כלל או לסוגים, טעונות אישור ועדת הכספים של הכנסת ותקנות לפי סעיף 140 יובאו לידיעתה."

דהיינו הסמכויות שפרטנו תהיינה טעונות אישור ועדת הכספים ורק סמכויות שר

האוצר המפורטות בסעיף 145(ג) וסמכויות מנהל המכס והבלו, שאינן מנויות בסעיף, תהיינה בסמכות הבלעדית של שר האוצר או מנהל המכס והבלו. הסמכויות האחרונות אינן מהסוג הטעון אישור פרלמנטרי לפי סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה⁵². על-כן הסתירה בין חוק היסוד וחוק מס ערך מוסף מצטמצמת לזאלת עצם הטלת המס ואינה מתפשטת על-פני מסכת סמכויות מלאה של שר האוצר.

ה. פגמים בפיקוח על תקציב המדינה הקשורים במערכת המסים

ה.1. המסגרת התחקיתית

המסגרת התחקיתית של תקציב המדינה מוסדרת בסעיף 3 לחוק יסוד: משק המדינה, הקובע:

- "(א) (1) תקציב המדינה ייקבע בחוק.
(2) התקציב יהיה לשנה אחת ויביא את הוצאות הממשלה הצפויות והמתוכננות.
(ב) (1) הממשלה תניח על שולחן הכנסת את הצעת חוק התקציב במועד שקבעה הכנסת או ועדה מועדוהיה שהכנסת הסמיכה לכך.
(2) להצעת חוק התקציב יצורף אומדן המקורות למימונו.
(ג) במקרה הצורך רשאית הממשלה להגיש בחוך שנת הכספים הצעת חוק תקציב נוסף.
(ד) נראה לממשלה כי חוק התקציב לא יתקבל לפני תחילת שנת הכספים, רשאית היא להגיש הצעת חוק תקציב ביניים.
(ה) שר האוצר יגיש לכנסת מדי שנה דין וחשבון על ביצוע תקציב המדינה; פרטים ייקבעו בחוק."

ברשימה זו אין זה מעניננו לעסוק בבדיקת מסגרת זו בכללותה ולהצביע על פגמים בה⁵³, אלא רק על אותן חולשות במסגרת המתייחסות למערכת המסים.

52 סעיף 48 דן בדרך תיקון רישום בחסר או ביתר בחשבונית. סעיף 49 דן בדרך תיקון חשבונית של עסקה שבוטלה. ס' 127 מקנה לשר האוצר סמכות למנות אנשים מהם ירכיב מנהל המכס והבלו ועדות לקבילות פנקסי חשבוניות ואילו סעיף 142 מקנה לו סמכות להחיר לאדם גילוי ידיעה שהגיעה אליו אגב ביצוע החוק. סמכות חשובה של מנהל המכס והבלו שאינה מנוייה בסעיף 145(ג) קבועה בסעיף 58 לחוק: "המנהל רשאי לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".

53 החולשות הבולטות במסגרת הן, שניתן לממשלה להגיש הצעת חוק תקציב ביניים אם נראה לה שחוק התקציב לא יתקבל לפני תחילת שנת הכספים, וכן הצעת חוק תקציב נוסף לפי ראות עיניה. הגשת הצעת חוק תקציב הביניים היא ביזמתה הייחודית של הממשלה והחוק אינו דורש ממנה כל תאום בענין זה עם ועדת הכספים. התקציב הנוסף נעשה כידוע מוסד של קבע במשק הכספים הממשלתי שלנו. חוק היסוד אף אינו קובע מועד קבוע להגשת הצעת חוק התקציב לכנסת, אלא עליו להיות מוגש "במועד שקבעה הכנסת או ועדה מועדוהיה שהכנסת הסמיכה לכך".

ה.2. תקציב "הוצאות המס"

בישראל נפוצה התופעה של שימוש בתמריצי מס (Tax Incentives), דהיינו הוראות הטבה במס שנועדו להשיג תוצאה כלכלית או חברתית מסויימת. כדוגמאות נציין רק את הטבות המס לעולים, למשקיעים ולתעשייה. תמריצי המס פעולתם בדיוק כמו הוצאות בתקציב הממשלה, שכן הם מהווים הוצאת כספי המדינה בצורת ויתור על מסים להשגת תוצאה מסויימת. אלא שבתקציב המדינה אין זכר להוצאות הממשלה בצורת ויתור על מסים (Tax Expenditures), וסכומי הוצאות אלו, המצטרפים למיליארדים כבדים, כלל אינם נדונים במסגרת חוק התקציב. יוצא שבמסגרת הדיון בתקציב על נושא מסויים, כמו תמיכה בעולים, נדון רק חלק מההוצאה ואין רואים את התמונה בכללותה. יתר-על-כן, ההוצאות בצורת תמריצי מס כלל אינם באים לדיון שנתי בכנסת ומשנקבעו פעם בחוק הריהם מונצחים עד לרפורמה בחוק המס או דיון בכל המכלול של הטבות לקבוצה זו או אחרת (כמו הדיון במכלול הטבות למשקיעים זרים או לייצוא). התוצאות הנפסדות של חוסר דיון וביקורת פרלמנטרית שנתית, במקביל לדיון בתקציב, גם על "תקציב הוצאות המס" (Tax Expenditures Budget) ברורות מאליהן.⁵⁴ הפתרון הוא לדרוש מהממשלה להגיש כל שנה לכנסת גם את הצעתה ל"תקציב הוצאות המס"⁵⁵ ולדרוש אישור תקציב זה בחוק, כפי שהדבר נעשה, למשל, בגרמניה ובארצות הברית. אם נלך בדרך זו נדע מה הסכומים שמדובר בהם, נראה את תמונת התמיכה בכללותה, ויבטלו תמריצים שאינם משיגים את מטרותם או מביאים לאי שוויון בין גישומים שונים ולבזבוז.

ה.3. גיוס כספים ע"י השלטון מהציבור שלא על פי חוק התקציב

בפרשת "קרן ספיר" שהתעוררה לפני מספר שנים התברר שהיתה קיימת מערכת של גיוס תרומות מהציבור ע"י אנשי ממשל ושימוש בכספים לביצוע פרויקטים בהשתתפות המדינה, למשל, בתחומי הבריאות, החינוך והפילנתרופיה. אם גם המשרות והכוונות היו ראויות ונשגבות, מערכת כזו פסולה מיסודה, שכן היא מהווה מערכת של גיוס כספים מהציבור ושימוש בכספים ע"י השלטון בצד ומחוץ למערכות המסים והתקציב וללא כל פיקוח פרלמנטרי.⁵⁶ יש להקפיד על הכלל שהוצאות הממשלה ומקורות מימון יהיו אך ורק על פי חוק התקציב וראוי היה שחוק יסודי: משק המדינה, יאסור במפורש על הממשלה להוציא כספים שלא על פי חוק התקציב.

54 ראה בענין זה מאמרינו "תמריצי מס או מענקים – מה עדיף", רואה החשבון, כ"ד, עמ' 6 ו-"Incentives for Foreign Investment in Israel and Maximum Benefits to U.S. Investors", *Proceedings of the Conference on the Tax Consequences of American Investments in Israel* (ed. Y. Neeman), Bar-Ilan University, 1974, pp. 98–102.

55 נסיון ראשון להכנת תקציב הוצאות מס ישראלי נעשה בדו"ח הלאומי הישראלי (המדווחים א' ארין, ד"ר א' יורן וד"ר ב' ע' צוקרמן) לכינוס ה-30 של האיגוד הפיסקלי הבינ"ל שהתקיים בספטמבר 1976 בירושלים בנושא Tax Incentives as an Instrument for Achievement of Governmental Goals, *61a Cahiers de Droit Fiscal*, התפרסם ב-"International 1976, 375–403".

56 ראה כאמרונו "סמכויות לחלוקת טובות הנאה" בעתון "הארץ" מיום 20.7.73. לאפשרויות השונות הפתוחות בפני האוצר להורים כספים מחוץ לחוק התקציב, ראה ש' ארליך, "מאבק כבד על הלירה הציבורית", "הארץ" מיום 9.1.76.

ו. פירוש סעיף 245 לפקודת מס הכנסה

ו.1. הצגת הסעיף

סעיף 245 לפקודת מס הכנסה שהוסף בחוק הרפורמה (תיקון מס' 22 לפקודה מיולי 1975)⁵⁷ פעולתו כפולה: מצד אחד הוא סעיף האוסר על שלטונות המס להעניק הקלות מס שלא נקבעו בחוק ומצד שני הוא סעיף מסמיך הקובע דרך למתן הקלות מס בתקנות לחקופה מוגבלת, אף בהעדר חוק מסמיך המתיר מתן הקלות אלו.⁵⁸ מבחינה מסוימת ניתן על כן לראות בסעיף 245 מקרה פרטי של השאלה הגדולה הנדונה בסעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, דהיינו, מהו הבסיס התחיקתי הדרוש להטלת מסים ולהקלות מסים. בגלל החשיבות הרבה הנודעת למתן קונצסיות ממסי הכנסה ראינו לייחד לשאלה זו דיון מקיף כאן. שני חלקיו של הסעיף – סעיף 245(א) המגביל וסעיף 245(ב) המסמיך – נוסחו בצורה מרושלת ומעוררים שאלות פרשנות קשות. כתוצאה מכך לא ברור דין המס בשאלות שונות. בעת כתיבת מאמר זה חלוי ועומד דיון בבג"צ בשאלת מיסוי רווחי גת"ד ועומדת להיות מוגשת הצעת חוק לכנסת לתקן את סעיף 245(א). סעיף 245(א) קובע, כי "לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק". בא סעיף 245(ב) וקובע, כי "על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות למתן הקלות כאמור, אולם תקפן יפקע בתום שלשה חדשים מיום פרסומן; ובלבד ששר האוצר, באישור כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד תום שנת המס שבה פורסמו".

ו.2. שאלות הפרשנות המתעוררות

השאלות שמעורר סעיף 245(א) הן: מהן "הנחות ממס או הקלות אחרות"; מה דין פטורי מס או הקלות מס הקבועות בתקנות על פי סעיף מסמיך בפקודה, כמו הפטור לרווחי הון ממניות הנסחרות בבורסה שניתן בצו שר האוצר, באישור ועדת הכספים, על פי סעיף 97(ג) לפקודה⁵⁹; ואיזה סעד משפטי קיים לאכיפת הסעיף במקרה של הפרתו ע"י שלטונות המס? היקפו וחשיבותו של סעיף 245(ב) תלויים במידה רבה בשאלה אם הסעיף ניתן להפעלה חוזרת, כלומר האם ניתן, למשל, להוציא צו הקלה

57 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, ס"ח 774 תשל"ה, 168.
58 סעיף 244 לפקודה מקנה לשר האוצר סמכות כללית לשנות באישור הכנסת שיעורי ניכויים וזיכויים: "שר האוצר רשאי, בצו הסעון אישור הכנסת בדרך החלטה, לשנות את שיעורי הניכויים והזיכויים הנקובים בפקודה זו". סמכות זו מתייחסת לשינוי כללי של השיעורים, נועדה לאפשר התאמת השיעורים עקב אינפלציה ונראה לנו שאינה כוללת קביעת שיעורי ניכוי או זיכוי מיוחדים, קרי מתן הקלות לנישומים מסוימים. עולה מכאן שבהעדר סעיף הסמכה ספציפי, סעיף 245(ב) על מגבלותיו ותנאיו הוא סעיף ההסמכה היחיד בפקודה למתן הקלות בתקנות.

59 סעיף 97(ג) קובע, כי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי בצו לפטור מתשלום המס, כולו או מקצתו ריווח הון הנובע מסוגים של עסקאות. סמכות זו הופעלה בצו מס הכנסה (פטור ממס על ריווח הון ממכירת מניות), תשכ"ה-1965, ק"ת 1746 תשכ"ה, 2378, מיום 15.7.65, הפוטר ממס רווח הון ממכירת מניות הנסחרות בבורסה בתל-אביב.

ב-1 באפריל, להאריך תקפו מה-1 ביולי עד 31 במרס שלאחריו ושוב להוציא צו הקלה חדש ב-1 באפריל וחזור חלילה, הכל כמובן באישור ועדת הכספים של הכנסת. אם אכן ניתן הסעיף לשימוש חוזר לפנינו סעיף מסמך למתן הקלות נצחיות בחקיקת משנה ובלבד שיינתן לכך אישור ועדת הכספים פעמיים בכל שנת מס. זוהי תוצאה מרחיקת לכת העושה את סעיף 245(א) פלסטר ולהלן נבדוק אם היא אכן תוצאה מחוייבת. אך לפני שאנו בודקים את שאלות הפרשנות שמעורר סעיף 245 ראוי להציג את ההיסטוריה התחקית של הסעיף, בתקווה שיהיה בה לזרות אור מסויים על שאלות הפרשנות הקשות המתעוררות.⁶⁰

3.1. תוקף הקלות שנקבעו בתקנות

1. הטלצות ועדת הרפורמה במס

לידתו של סעיף 245 ב"המלצות לשינוי המס הישיר" של ועדת הרפורמה במיסוי (ועדת בן-שחר). עד לרפורמה היתה נפוצה התופעה של מתן הקלות לפני משורת הדין ע"י מינהל המס לקבוצות נשומים רבות שלא על פי חוק, בדרך זו או אחרת: בין ע"י אי גביית מס מטובות הנאה רבות, שהיו בעצם הכנסות מוסדות החייבות במס, עיקום עובדות (כמו חישוב הכנסת צוותי האויר של "אל-על" במטבע זר כאילו 1 ל"ש = 1 ל"י) או הכרה ב"הוצאות גלובליות", לסופרים ורופאים, למשל. הקלות המס חלקן נקבעו בהוראות המקצועיות של נציבות מס הכנסה, חלקן פורטו בחוברת "דע את זכויותיך", המחולקת לנישומים לצורך הכנת דו"ח מס הכנסה, ואחרות כלל לא פורסמו ברבים. אמנם בענין חברת בית זכאי קבע ביהמ"ש העליון, כי ההקלות הללו לפני משורת הדין משוללות כל תוקף חוקי ובלשונו של השופט ויתקון "אפילו הוראה מן הסוג הנקרא extra legal concession כלל גדול הוא שאין להסתמך עליה בבית המשפט".⁶¹ אלא שלמרות פסילה גורפת זו אין להתעלם מהנפקות המשפטית המעשית שהיתה להוראות הקונצסיה. בענין דיון קבע בית-המשפט המחוזי בתל-אביב כי "הכלל הגדול" שנקבע בענין חברת בית זכאי חל רק כשקיימת חובה לנהל ספרים.⁶² איננו מסכימים עם הלכה זו ונראית לנו גישת השופט אשר בענין סגל, לפיה הכלל חל בכל מקרה, שכן "בית המשפט אינו יכול לפסוק אלא לפי החוק ואין זה בסמכותו לתת הנחות לנישומים, או לחייב את השלטונות להעניק הנחות שאינן כתובות בחוק".⁶³ אך אפילו כך, עדיין מצפים בתי המשפט שרשות מנהלית תפעיל את

60 הדעה המקובלת בישראל היא, כידוע, שכאשר החוק אינו חד וחלק, אלא לשונו דו משמעית ניתן להעזר בהיסטוריה התחקית לשם פירוש החוק. ראה א' אפלבוים, "דברי הכנסת כראיה לפירוש החוק", הפרקליט, כ"א, עמ' 411; א' דיון "ושוב על פרוש חוקי הכנסת", שם, כ"ו, עמ' 190 וכן הדיון בספרו Insider Trading in Israel and England, 1972, pp. 81-84.
61 ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד השומה, פד"י י"ח (2) 548, 551. ראה גם ע"א 2/3/67 חברה לנכסים ובנין בע"מ נ' פשיטת, פד"י כ"א (2) 229.
62 ע.מ.ה. (ת"א) 1537/65 דיון נ' פקיד השומה, פ"מ נ"ב 346.
63 ע.מ.ה. (ת"א) 75/74 סגל נ' פקיד השומה, פד"א ז' 98, 99. ראה גם ע.מ.ה. (ת"א) 858/72 שפירא נ' פקיד השומה, פד"א ז' 151.

הוראותיה הפנימיות באופן שלא יפלה בין אזרח לאזרח. מקום שההנחיות הפנימיות מתייחסות לביצוע החוק והפעלת שיקול הדעת של הרשות, ניתן לפנות לבג"צ ולדרוש יישום ההנחיות הפנימיות לגבי העותר, בטענה שאפליה לרעה מעידה על שיקולים זרים⁶⁴. אם גם אין להעלות טענת אפליה לגבי אי מתן קונצסיה, במובחן מטענת אפליה לגבי ביצוע החוק, עדיין עשוי בית המשפט לצפות שהוראות הקונצסיה תופעלנה באופן בלתי מפלה. דוגמא לכך משמש פסק-דינו של השופט אשר בבית-המשפט המחוזי בתל-אביב, בענין פגל, בו דחה את ערעורו של הנישום שטען לזכות לניכוי הוצאות גלובליות משכרו כמחצית, מן הטעם שכלל זה נקבע רק בהוראות המקצועיות ומשולל כל בסיס בחוק. אך השופט ראה להוסיף, כי "ביחד עם זאת ולפני שאסיים את פסק-דיני, רצוני להביע את מורת רוחי מהדרך בה נהגו המפקחים במשרדו של המשיב בערעור דגא. אין הסבר הגיוני לסירובם להעניק למערער את אותן ההנחות המוענקות על ידם למרצים אחרים מסוגו. ... נראה לי שסדרי אדמיניסטרציה טובים דורשים כי הוראות כלליות של הנציבות תבוצענה כלשונן וכרוחן ע"י פקדי השומה והמפקחים הסרים למשמעת, ואין זה נכון שהם מצדם, מטעמים שאינם לענין, יערימו קשיים במקום שהנציב ביקש להקל (אין בדברי כדי הבעת דעה בשאלה אם בכלל רצויות הנחות אלי-משפטיות, כשהן באות לפטור נישומים מהצורך לנהל רישומים בקשר להוצאותיהם). אי-לזאת אני מחליט לדחות את הערעור, אך יחד עם זאת אני מצווה להעביר העתק של פסק-דין זה אל נציבות מס הכנסה שמא יסכים הנציב, בתוקף סמכותו על פי הסעיף 147 לפקודה, להתערב בענין לתקן את העוול שנגרם למערער"⁶⁵.

ועדת הרפורמה במס ביקשה לעקור משורש את תופעת הקונצסיות⁶⁶, אשר נמתחה עליה ביקורת ציבורית רבה⁶⁷, והמליצה, בהמלצה ט-7, כי "ייקבע כי שר האוצר יהיה רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להוציא הוראות הממתנות ומקילות את הוראות החוק. תקנות אלה יבוטלו אם לא יאושרו בחוק תוך ששה חדשים, מיום הוצאתן. האמור לעיל חל לגבי כל הוראה המקטינה את נטל המס, או ממתנת הוראות שנקבעו בחוק או מקילה עליהן. לא יהיה כל תוקף להוראות שלא פורסמו כאמור לעיל; מאידך הוראות אשר יפורסמו יהיה להן כוח מחייב הן לגבי הנישום והן לגבי פקיד השומה". הוועדה הסבירה, כי "מטרת ההצעה היא לתת תוקף מחייב להוראות שר האוצר והנציב, ומאידך לכפות את הוצאת ההוראות לוועדת הכספים ולא להשאיר את הוצאת ההוראות לשיקול בלעדי של המנגנון".

64 ראה בג"צ 160/58 שניידר נ' מנהל רשות הפיתוח, פד"י י"ג 891. סטייה מן ההנחיות בדרך הפוגעת באזרח משמשת עילה לפנייה לבג"צ, אך אין היא יכולה כשלעצמה לשמש עילה לפסילת המעשה המנהלי, אלא אם הוכחה אפליה.

65 פד"א ו' 98, 99-100.

66 הוועדה תארה את התופעה, כדלקמן: "קיימים במס הכנסה הסדרים מיוחדים והוראות מיוחדות מטעם שר האוצר או נציב מס הכנסה, שיש בהם משום הקלות לסוגי הכנסה מסויימים. חלק מהוראות והסדרים אלה לא פורסם ברבים ולפיכך עלולות להיפגע זכויות הנישומים הזכאים לכך. מאידך, בתי המשפט פסקו כי נישומים אינם רשאים להסתמך על הוראות אלה בבתי משפט". המלצות לשינוי המס הישיר – דו"ח הוועדה לרפורמה במסים, ירושלים, אדר תשל"ה – מארס 1975, המדפיס הממשלתי, ט-7.

67 ראה, למשל, מאמרנו "מסים ללא חוק", בעתון "הארץ", מיום 7.1.73.

II. משמעות ההוראה האוסרת קונצסיות, כפי שהוקקה בפועל

נסחי חוק הרפורמה במס בבואם להגשים את ההמלצה האמורה הציעו את סעיף 245(א) בהצעת-החוק, אשר חוקק בדיוק כמוצג, תוך הסבר, כי "לאור המלצת הוועדה בדבר ההקלות לפנים משורת הדין מוצע עתה לאסור מתן הנחות והקלות אלא אם נקבע הדבר במפורש בחוק"⁶⁸. הנסחים התעלמו מההנחות וההקלות שניתנו בתקנות באישור ועדת הכספים של הכנסת על פי סעיפים מסמיכים בפקודה. לגבי הנחות והקלות מסוג זה, שלא הוצאו על פי שיקולו הבלעדי של המנגנון, אלא אושרו ע"י ועדת הכספים ופורסמו בקובץ התקנות ונודעו ברבים, לא היה לוועדת הרפורמה כל ביקורת והיא לא ביקשה לבטלם. אך, ככל הנראה, משמעותו של סעיף 245(א) היא שתקנות מקלות אלו בוטלו החל ביום 1.4.75 בו נכנס סעיף 245(א) לתוקפו, שכן ההקלות נקבעו בתקנות על פי החוק, אך לא "במפורש בחוק" כמצוות סעיף 245(א). בין ההקלות שמדובר בהן הפטור לרווחי הון ממניות הנסחרות בבורסה והנחת המס על הכנסה שהופקה בשטח התיישבות חדשה או בשטח פיתוח⁶⁹.

תקנות מקלות נוספות שנתבטלו כנראה עם חקיקת סעיף 245(א) הן כל אותן התקנות שהוציא שר האוצר על פי סמכויות למתן פטורים, הקלות והנחות שניתנו לו בפקודה, ללא צורך באישור ועדת הכספים של הכנסת. דין הנחות אלו כמו דין ההנחות על פי התקנות שהוצאו באישור ועדת הכספים, שכן אלו אף לא נקבעו "במפורש בחוק". אך ההנחות בקבוצה זו נקבעו לפי שיקולו הבלעדי של המנגנון והגם שפורסמו ברבים בתקנות, ביטולם הוא תוצאה רצויה אם לשם קביעתם מחדש יהיה עתה צורך לקבל את אישור ועדת הכספים. על ההנחות מהקבוצה האחרונה נמנים: המס המוקטן על דיבידנד ממניות הנסחרות בבורסה או שהוצאו על פי תשקיף⁷⁰; הנחת המס על הכנסה של

68 דברי ההסבר לסעיף 245 המוצג בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, ה"ח 1188 תשל"ה, 324, 360.

69 ההנחה בצורת זיכוי ממס בין 3% עד 7% מהכנסת יחיד (עד תקרה של 3,000 ל"י לחודש), תושב אזורים שהוגדרו בתקנות, וזיכוי פחת נוסף לבעלי מפעלים או נכסים באזורים אלה, קבועה היום בסדרת תקנות שהתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת: תקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות בשטחי התיישבות חדשה ובשטחי פיתוח), תשל"ו-1975, ק"ת 3398 תשל"ו, 44; תקנות מס הכנסה (הנחות ממס ביישובים מסויימים ובהיאחזויות נח"ל), תשל"ו-1975, ק"ת 3398 תשל"ו, 47, ותקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות של תושבי אילת וישובי הערבה), תשל"ו-1975, ק"ת תשל"ו, 49.

70 סעיף 13 לפקודה קובע: "הכנסה שנתקבלה מדיבידנד על מניות שהוצעו לציבור בדרך שאושרה על ידי שר האוצר, או על מניות הנסחרות בבורסה כמשמעותה בסעיף 88 רשאי שר האוצר לפטור אותה, כולה או מקצתה, ממס, חוץ מן המס שהחברה חייבת לנכותו לפי סעיף 161(א)". סעיף 161(א)(3) קובע כיום חובת ניכוי במקור בשיעור של 35% מדיבידנד. תקנות מס הכנסה (פטור ממס על דיבידנד), תשכ"ו-1966, ק"ת 1890 תשכ"ו, 2154, קובעות שהכנסה שמקבל יחיד מדיבידנד על מניות הנסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב והרשומות בה, תהיה פטורה ממס, חוץ מהמס שהחברה חייבת לנכות במקור לפי סעיף 161(א). יוצא שהמס על דיבידנדים כאלה מוגבל ל-35%.

תקנות מס הכנסה (פטור ממס על דיבידנד), תשל"א-1971, ק"ת 2174 תשל"א, 1320 לעומת זאת, קובעות, כי "מי שקיבל הכנסה מדיבידנד על מניות שהוצעו לציבור על פי תשקיף כאמור בחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968, ושאינן רשומות למסחר בבורסה לניירות ערך בתל-אביב בע"מ ואושרו לצורך תקנות אלה על-ידי הנציב, חייב, בכפוף לסייגים שקבע

תושב ישראל שמקורה מחוץ לישראל ומשתלם עליה מס רק משום שנתקבלה בישראל⁷¹ והקלת מסי כפל להכנסה של תושב ישראל שמקורה בחוץ לארץ והוטל עליה בחוץ לארץ מס הכנסה או מס דומה⁷²; המס המוקטן על ריבית המשתלמת על אגרות-חוב שהוצאו לתושב חוץ שאינו מנהל עסק או משלח יד בארץ⁷³; והפטור על הכנסה מריבית המשתלמת, באישור המפקח על מטבע חוץ, ע"י מוסד בנקאי על פקדונות במטבע חוץ המוחזקים בו⁷⁴.

אכן רשימת ההנחות וההקלות, הן בקבוצה של התקנות שהוצאו באישור ועדת הכספים, והן בקבוצת התקנות שהוצאו בסמכותו היחידה של שר האוצר, היא נכבדה. ביטול ההקלות מאליהן עם חקיקת סעיף 245(א) היה בו כדי לערער את יסודות הבורסה, השקעות פיננסיות של זרים בישראל, התיישבות באזורי הפיתוח ועוד. עם זאת מסתבר כי אנשי האוצר לא היו ערים למשמעותו של סעיף 245(א) עד אשר הביא כותב שורות אלה את הדבר לידיעתם. קיימת אמנם דרך לגסות ולהציל את הפטורים השונים בתקנות בטענה שכל אחד מהסעיפים המסמיכים השונים הוא ספציפי ומיוחד לעומת סעיף 245(א) ועל כן גובר עליו. דין הפרשנות הוא, כידוע, כי מקום שקיימת התנגשות בין סעיפי חוק שונים גובר המאוחר, אלא אם כן המוקדם דן בשאלה מיוחדת וספציפית⁷⁵. דין זה חל גם לגבי סתירה בין הוראות באותו חוק שנתקבלו בזמנים שונים. הטענות המבקש להציל את הפטור של רווחי הון ממניות הנסחרות בבורסה יהיה, אם כן, שסעיף 97(ג) שחוקק בשנת 1965, המתיר לשר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת לפטור ממס "רייווח הון הנובע מסוגים של עסקאות" הוא סעיף מיוחד לגבי מתן פטור ממס לרווחי הון. הקושי שבטענות זה הוא שכל אחד מהסעיפים המסמיכים מקנה סמכות להקל במיסוי בענין מסויים. אם יראו כל הוראה מסמיכה כספציפית, כי אז יעמדו בתוקפן כל ההוראות המסמיכות השונות ולא ייותר שריד מההוראה הקבועה בסעיף 245(א), האוסרת על מתן ההקלות, אלא אם כן נקבעו במפורש בחוק. על כן נראה לנו

הנציב באישורו, במס הכנסה בשיעור שאינו עולה על 25% מאותה הכנסה ויראו אותה הכנסה לענין המס כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת במס. נראה לנו שתקנה זו חורגת בעליל מסמכות שר האוצר, — שכן היא קובעת פטור גם על 10% מתוך 35% המס שהחברה חייבת לנכותו לפי סעיף 161(א). כיוון וסמכות שר האוצר היא אך ורק לפטור ממס מעבר ל-35% ניכוי במקור דומה שיש לקרוא את התקנה הפוטרת כאילו היה כתוב בה 35% במקום 25%. סעיף 245(א) אוסר על האוצר להסתפק במס בשיעור 25% על דיבידנדים עליהם חלה תקנת הפטור האמורה!

71 ראה צו מס הכנסה (הגחה במס על הכנסות-חוץ של תושב ישראל), תשכ"ד-1963, ק"ת 1504 תשכ"ד, 151, שהוצא בתוקף סמכות שר האוצר לפי סעיף 14 לפקודת מס הכנסה.

72 ראה צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), תשכ"ד-1963, ק"ת 1504 תשכ"ד, 152, בתוקף סמכות שר האוצר לפי סעיף 214 לפקודת מס הכנסה.

73 ראה צו מס הכנסה (פטור ממס על ריבית מאגרות חוב), תשכ"ג-1963, ק"ת 1490 תשכ"ג, 2115, בתוקף סמכות שר האוצר לפי סעיף 16 לפקודה.

74 ראה צו מס הכנסה (פטור ממס על פקדונות תושבי חוץ), תשכ"א-1961, ק"ת 1181 תשכ"א, 2495, צו מס הכנסה (פטור ממס של הכנסה מריבית על פקדון במטבע חוץ של תושבי ישראל), תשכ"ג-1963, ק"ת 1490 תשכ"ג, 2114 וצו מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מריבית על פקדון חפשי במטבע חוץ), תש"ל-1970, ק"ת 2513 תש"ל, 959, כולם מתוקף סמכות שר האוצר על פי סעיף 16 לפקודה.

75 ראה עמ' 324 לעיל.

שהפרוש הראוי הוא, שסעיף 245(א) הוא הדין החדש בשאלת מתן פטורים והקלות והוא גובר על כל הסעיפים המסמיכים שעמדו בתוקפם בעת תחיקתו.

שאלה מיוחדת מתעוררת לגבי סעיפים מסמיכים שתוקנו בחוק הרפורמה בעת ובעונה אחת עם חקיקת סעיף 245(א). כוונתי לתיקון שנעשה בסעיפים 11, 15 ו-16(1). בסעיף 11 נמחקה המלה "פטור" שהופיעה בו והושארה רק הסמכות לקבוע בתקנות הנחה ממס על הכנסה משטחי פיתוח וספר, וזאת לאור המלצת ועדת הרפורמה להעניק לתושבי אזורי פיתוח וספר זיכוי בצורת הנחה משיעורי המס. סעיף 15 (אשר טרם הופעל), המקנה סמכות לפטור ממס הכנסה המתקבלת על מלוות המדינה תוקן, בשל הצורך להקנות סמכות לפטור ממס גם הפרשי הצמדה, שעד הרפורמה לא חויבו כלל במס. בהודמנות זו, ביזמת ועדת הכספים, נקבע שהפטור יוכל להיות רק באישור ועדת הכספים. סעיף 16(1) בדבר הפטור על ריבית המשתלמת לתושב חוץ על אגרות חוב שהוצאו לו, תוקן אף הוא בשל הצורך להסמיך לפטור גם הפרשי הצמדה על אגרות חוב כאמור ממס. לגבי תיקונים אלה ניתן לטעון שההוראות המסמיכות גוברות על סעיף 245(א), שכן בתקנה את ההוראות המסמיכות גילתה הכנסת את דעתה שהן שרירות וקיימות על אף חקיקת סעיף 245(א). לגבי הסעיפים המתוקנים ניתן עוד לטעון שאין לראות בסעיף 245(א) משום הוראה מאוחרת, שכן יש לראות את הסעיפים כאלו נחקקו בעת תיקונם. מטעם זה או אחר נראה לנו שסעיף 245(א) אינו פוגע בהקלות מס על פי סעיפים 11, 15 ו-16(1) לפקודה.

כל הפטורים, ההנחות וההקלות האחרות הקבועות בתקנות חדלו לדעתנו להתקיים עם תחילת שנת המס 1975. ואכן משהועמדו אנשי האוצר על משמעות סעיף 245(א) הודרו והגישו הצעת חוק⁷⁶ המבקשת לתקן את סעיף 245(א) למפרע, מתחילת שנת המס 1975, ע"י הוספת המלים "או מכוח סמכות מוגדרת בחוק"⁷⁷. משמעות התיקון המוצע היא שהנחות, הקלות ופטורים שנקבעו בתקנות יעמדו בעינם. לדעתנו אין להסכים לתיקון המוצע, כיון שהוא יציל גם את תקפן של כל ההקלות שנקבעו בתקנות, שלא באישור ועדת הכספים. מן הראוי לקבוע שכל הקלה טעונה אישור ועדת הכספים וכי הקלות שניתנו בעבר ע"י שר האוצר יחדלו להתקיים, אלא אם יינתן להן עתה אישור ועדת הכספים. כדי להשיג תוצאה זו יש לתקן, בעת ובעונה אחת עם תיקון סעיף 245(א), את כל הסעיפים המסמיכים המקנים עתה סמכות מתן הקלות בלעדית לשר האוצר ולהוסיף בהם את המלים "באישור ועדת הכספים של הכנסת". כדי להסיר ספק בשאלה מה יהיה דין הקלות כאמור שיאושרו ע"י ועדת הכספים לאחר תיקון החוק, יש לקבוע במפורש בחוק שהאישור כוחו יפה למפרע. במלים אחרות, אם תתקבל הצעתנו יעמדו בעינם כל ההקלות מהקבוצה הראשונה שמנינו ואילו ההקלות מהקבוצה השנייה יעמדו בעינם רק אם יינתן להן אישור ועדת הכספים. ניתן לבחור בטכניקה של הוספת אישור הוועדה לתקנות הקיימות או בטכניקה של הוצאת תקנות חדשות והבאתן לאישור הוועדה. כך

76 סעיף 6 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 24), תשל"ו-1976, הצ"ח 1228 תשל"ו, 167. בינתיים קיבל התיקון המוצע תוקף של חוק, חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 24), תשל"ו-1976, ס"ח 806 תשל"ו, 156.

77 בהצעת התזכיר (מיום 23.11.75) להצעת החוק הוצע להחליף בסעיף 245 את הביטוי "בחוק" בביטוי "בחקיקה". חיקוק מוגדר בסעיף 1 לפקודת הפרשנות (נוסח חדש), כ"כל חוק או תקנה".

או כר, העיקר הוא שעיון בתקנות הפטור וההגנה מראה כי מבחינה עניינית אין הבדל בין המקרים שעל-פי החוק עד לתיקוני הרפורמה סמכות ההקלה בתקנות היתה טעונה אישור ועדת הכספים לבין המקרים שניתנה לשר האוצר סמכות הקלה בלעדית בתקנות. הצעת משרד האוצר לתיקון סעיף 245(א) מתעלמת מהמלצת ועדת הרפורמה שיש "לכפוף את הוצאת התוראות לוועדת הכספים ולא להשאיר את הוצאת התוראות לשיקול בלעדי של המנגנון" ואילו הצעתנו באה לממש המלצה זו.

4.1. האם ניתן לעשות שימוש חוזר בסעיף 245(ב)?

שאלת תקפם של הקלות שנקבעו בתקנות לאור סעיף 245(א) כרוכה בשאלת פירוש סעיף 245(ב) ועל כן נקדים את הדיון בפירוש סעיף 245(ב) לדיון בשאלות הפרשנות האחרות שהעלינו לגבי סעיף 245(א).

סעיף 245(ב) קובע, כזכור, כי על אף האמור בסעיף 245(א) מוסמך שר האוצר לקבוע הקלות בתקנות, באישור ועדת הכספים. תוקף תקנות כאלו פוקע בתום שלשה חודשים מיום פרסומן, אלא ששר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים, "להאריך את תקפן עד תום שנת המס שבה פורסמו". ועדת הרפורמה במס המליצה, כאמור לעיל, להתיר מתן הקלות בתקנות באישור ועדת הכספים, רק לתקופה של שנה חדשים. בהצעת חוק הרפורמה נשחקה כבר המלצה זו ונאמר "ובלבד ששר האוצר, באישור הוועדה כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד לשנה חדשים נוספים". לפי ההצעה סמכות ההארכה היתה מוגבלת "עד לשנה חדשים נוספים" ודברי ההסבר להצעה קבעו במפורש: "שר האוצר יוכל, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות הנותנות הקלות כאמור. ייחודן של תקנות כאלו הוא בפקיעת תקפן בתום שנה חדשים מיום פרסומן, ובאפשרות להאריך לשישה חדשים נוספים פעם אחת בלבד" (ההדגשות שלנו א.י.).⁷⁸ ועדת הכספים הכניסה שינוי בהצעה לפיו יפקעו התקנות כעבור שלשה חדשים מיום פרסומן, והתירה הארכת התקנות עד תום שנת המס שבה פורסמו.

לדעתנו סעיף 245(ב) איננו ניתן לשימוש חוזר מעבר לזמן מס אחת.⁷⁹ במלים אחרות תקנה שהותקנה ב-1.4 לשנת מס כלשהי ניתן להאריך תקפה בין בהארכה אחת ובין במספר הארכות (למשל עד 1.9 ואח"כ עד 31.3 הבא) עד תום שנת המס, אך עם תום שנת המס פוקעת התקנה המקילה ואובדת לשר האוצר סמכות ההתקנה. שינוי קל בתוכן ההקלה שאין בו משום שינוי מהותי לא יועיל לחידוש הסמכות. רק הקלה אחרת, השונה באופן מהותי מההקלה הקודמת, ניתן לקבוע בתקנה חדשה על פי סעיף 245(ב). כן סביר לפרש את סמכות שר האוצר באופן שלאחר חלוף זמן ניכר מפקיעת התקנה המקילה ועם הוצאת נסיבות המצדיקות קביעת ההקלה מחדש, יוכל לחזור ולקבוע בתקנה הקלה וזה או דומה באופן מהותי להקלה שהעניק בעבר. מבחן "השינוי המהותי" ומבחן "הזמן הניכר" ו"הנסיבות החדשות" מטבעם הם מבחנים גמישים ויש לאזכרם

78 ה"ח 1188 תשל"ה, 324, 360-361.

79 נראה לנו שסעיף 20 לפקודת הפרשנות אין בו כדי לשנות מסקנה זו. סעיף זה קובע "סמכות שניתנה בחיקוק, או חובה שהוטלה בו, אפשר להשתמש ולחזור ולהשתמש באותה סמכות, ויש למלא ולחזור ולמלא אותה חובה מזמן לזמן, ככל שיידרש לפי המסיבות; והוא כשאין כוונה אחרת משהמעת". גם אם הסעיף חל על סמכות תחיקתית נראה לנו שמשמעות כוונה אחרת נוכח הוראת סעיף 245(ב).

כך שלא יכבלו את ידי שר האוצר במידה בלתי סבירה אך גם ימנעו ניצול לרעה של הסמכות לקבוע הקלות בתקנות.

הסעיף ודאי שאינו כליל השלימות, שכן הקלה שהותקנה ב-1.1 פוקעת ב-31.3 וסמכות ההתקנה אובדת, באשר הסמכות מוגבלת לשנת מס אחת. תוצאה זו עולה מכך שסמכות ההארכה הוגבלה "עד תום שנת המס" ולא לתקופה קצובה של חדשים. אם חפצים שהסמכות תימשך על פני תקופה של 12 חודש, יש לשנות את החוק כך שייקבע, כי "שר האוצר, באישור כאמור, רשאי להאריך את תקפן עד לתשעה חדשים נוספים". לדעתנו לשונו של סעיף 245(ב) היא חד משמעית שסמכות ההארכה נתונה עד תום שנת המס בלבד, אך אפילו נראה את לשון הסעיף כדו-משמעית וניתנת לפירושים שונים, ההסטוריה התחקיתית שהצגנו לעיל מצביעה בבירור על כך שסמכות ההארכה פוקעת בתום שנת המס. ההסטוריה התחקיתית בענינו אינה מצמצמת לדברי ההסבר, להם מסרב בית המשפט לייחס כל ערך⁹⁶, אלא כוללת גם את המלצות הועדה שהחוק בא לממש, ונראה לנו שלמשמעות המלצות אלו יש לייחס משקל ניכר.

לענין השימוש החוזר בסמכות לפי סעיף 245(ב) ראוי ללמוד על דרך ההיקש מהפירוש שניתן לשאלה אם ניתן לעשות שימוש חוזר בתקנת שעת חירום (תקש"ח). סעיף 9(ג) לפקודת סדרי השלטון והמשפט קובע, כי "תקנה לשעת חירום, תקפה יפקע כעבור שלשה חדשים מיום התקנתה, בלתי אם הוארך תקפה או נתבטלה התקנה קודם לכן על-ידי פקודה של מועצת המדינה הזמנית [קרי עתה על-ידי חוק של הכנסת], או נתבטלה ע"י הרשות המתקינה". בפרשו את סעיף 9(ג) ה"ג"ל קבע פרופ' קלינגהופר במאמרו המאלף "על תקנות שעת חירום בישראל", כי "חייבים לשמור על הגבלה זו [של שלושה חדשי תוקף] שמירה קפדנית ולהימנע מכל דבר העשוי לגרוע ממנה או לעקוף אותה. אופיין הארעי של תקש"ח, הבא לידי ביטוי בפקיעת תקפן כעבור שלושה חדשים בלתי אם הוארך ע"י המחוקק הראשי, הוא הערובה היחידה להבטחת נחיתותן ביחס לחוקי הרשות המחוקקת שנבחרה על ידי העם. משום כך הדמוקרטיה ושלטון החוק עלולים להיפגע, אם הערובה הזו לעליזותו של בית המחוקקים כלפי הרשויות המתקינות תקש"ח לא תיפעל לאורך כל החזית"⁹⁷. מגישה זאת הסיק ראשית פרופ' קלינגהופר, כי אין בכוחו של מתקין תקש"ח לתת להן תוקף רטרואקטיבי בקנה מידה כזה, שסה"כ תקופת חלותן תעלה על שלושה חדשים. דברים אלה יפים גם לגבי החלה רטרואקטיבית של תקנה לפי סעיף 245(ב), דהיינו סה"כ תקופת חלותה כולל חלותה הרטרואקטיבית ותקופת הארכתה, אם הוארכה, אינו יכול, לדעתנו, לעלות על שנת מס.

בענין השימוש החוזר בסמכות ההתקנה של תקש"ח אמר פרופ' קלינגהופר את הדברים הקולעים הבאים: "עם תום שלושת החדשים חל מפנה יסודי. יש לקבל את העקרון כי מאותו יום ואילך נשלל מהרשות המתקינה הכוח לחזור ולהסדיר שוב, עפ"י ס' 9, את אותו הענין. השליטה התחקיתית הייחודית אחרי מועד זה היא בידי הגוף המחוקק. אם לא נגרוס כן, הרי יוכל מתקין התקנות להתקין כל שלושה חדשים אותן תקש"ח מחדש ועל ידי כך להאריך למעשה את תקפן ולחזור ולהאריך אותו מומן לזמן, דבר שיסתור את ההוראה האומרת (ס' 9(ג)), כי כעבור שלושה חדשים

79 ראה A. Yoran, *Insider Trading in Israel and England*, 1972, p. 82.
80 ה' קלינגהופר, "על תקנות שעת חירום בישראל", בפפר היוכל לפנחס רוזן, עמ' 86, 96.

מהתקנת התקש"ח תקפן יוכל להימשך רק אם יוארך על-ידי חוק פורמלי של הרשות המחוקקת. וכבר צויין לעיל, מה המורות האימפליקציות, לגבי משטר דמוקרטי במדינת חוק, הטמונות בדרכים שיש בהן כדי לעקוף את התקופה המכסימלית התלת-חדשית, שהחוק מקצה לתקפן של תקש"ח.

ברם, העקרון והאיסורים הנובעים ממנו, אינם יכולים להיות נוקשים ומוחלטים. אחרת היו הם עלולים להביא, אם תקש"ח שאי פעם הותקנו, תכסנה במרוצת השנים את כל – או כמעט כל – התחומים הענייניים בעלי חשיבות, לשיתוק סופי של הליכי התקנת תקש"ח ולסתימה של כל דרך להפעלת ס' 9 בעתיד – אפילו תקש"ח יעבור עליהן הכלח והן לא תהיינה עוד בנות תוקף לא מכוח עצמן ולא מכוח חוקי הארכה. כדי למנוע זאת, צריך לבחור בשביל הזהב ולקבל את העקרון האמור בכפוף לסייגים מסויימים. אם עבר זמן ממושך מאז פג תקפן התלת-חדשי של תקש"ח או מאז פגה הארכתו על ידי החקיקה הראשית, ונוצרו מחדש מסיבות המצדיקות התקנת תקש"ח זהות או דומות לתקש"ח הישנות, הרי מותר יהיה לחזור ולהתקין אותן. ואם הכוונה היא להסדיר את אותו הענין הסדר שהוא שונה תכלית שינוי מתקש"ח הקודמות, באופן שהתחום הענייני הוא אמנם זהה, אבל שני ההסדרים – הקודם והרצוי – אינם זהים ואין ביניהם דמיון, הרי קשה יהיה לשער, כי הרשות המתקינה תהיה מגוועה מלהתקין בכל עת תקש"ח חדשות לקביעת ההסדר החדש, ואין אז צורך להתחשב באורך הזמן שחלף מאז התקנת התקנות הקודמות – ובלבד שאין בנמצא חוק הארכה בעל תוקף שאימץ את ההסדר הנקבע בתקש"ח הישנות. המבחנים של זמן ממושך ונסיבות מצדיקות חדשות, וכן של דמיון ושוני שבהסדר, גמישים הם ולא תמיד יהיה זה קל לשפוט על פיהם, אם הנתונים במקרה מיוחד זה או אחר הם לצד של איסור או היתר. אולם נוכח העדר הוראות חוק מפורטות בנידון, נאלצים אנו להשלים, לגבי שאלות אלה, עם מידה מסוימת של אי-ודאות.⁸¹ אכן דברים אלה טעמים יפה גם לענין שימוש חוזר בסמכות לפי סעיף 245(ב) ומהם שאבנו את מבחן "השוני המהותי" ומבחן ה"זמן הניכר" וה"נסיבות החדשות" שתארנו לעיל.

פרשנו לפי סעיף 245(ב) אינו ניתן להפעלה חוזרת מעבר לשנת המס בה הופעל לראשונה מחוק את ידינו לגבי קביעתנו שהקלות שנקבעו בתקנות על פי סעיפים מסמיכים בפקודה פקעו מאליהם עם חקיקת סעיף 245(א) לפקודה. אילו היינו מגיעים למסקנה שסעיף 245(ב) ניתן לשימוש חוזר, כי אז ממילא אפשר היה לעגן הקלות ופטורים באופן נצחי בתקנות, אם גם תוך אישור חוזר של ועדת הכספים. לו עמדו תקנות פוטרות באישור ועדת הכספים על פי חוק מסמיך בעינן על-אף חקיקת סעיף 245(א) היה ההבדל בינו לבין תקנות על-פי סעיף 245(ב) בכך שהראשונות אושרו ע"י ועדת הכספים רק בעת התקנתן ואילו האחרונות חזרו ונתאשרו פעמיים בכל שנת מס. זהו אמנם הבדל בלתי מבוטל, אך עצם האפשרות לקבוע פטורים בתקנות לזמן ממושך על פי סעיף 245(ב) היתה משליכה על פירוש תוצאותיו של סעיף 245(א) לגבי תקנות פוטרות על פי חוק מסמיך באישור ועדת הכספים, אך לא על תקנות כאלו בסמכותו הבלעדית של שר האוצר. מכל מקום מסקנתנו, שסעיף 245(ב) אינו ניתן להפעלה חוזרת, מחוקת את המסקנה שהקלות נצחיות המעוגנות בתקנות בלבד בטלו

מן העולם עם חקיקת סעיף 245(א) בפקודה. אך, כאמור, יש להניח שסעיף 245(א) יתוקן למפרע באופן שישאיר הקלות אלו בעינן⁸¹.

5.1. השלכות חוק יסוד: משק המדינה, על קביעת הקלות ממס הכנסה בתקנות

סעיף 1(ב) לחוק יסוד: משק המדינה, קובע, כי "מסים, מילואות חובה, תשלומי חובה אחרים ואגרות המשתלמים לאוצר המדינה, ושיעוריהם לא נקבעו בגוף החוק, קביעתם בתקנות טעונה אישור מראש או תוך התקופה הקבועה לכך בחוק – בהחלטת הכנסת או בהחלטת ועדה מוועדותיה שהכנסת הסמיכה לכך". קביעת שיעור בתקנות, בה דן סעיף 1(ב), כוללת שינוי שיעור, ועל-כן סעיף 1(ב) חל על שינוי שיעורי מס הכנסה בתקנות. מתן הקלות בתקנות בצורת שינוי שיעור המס טעונה, על-כן, החל מיום חקיקת חוק יסוד: משק המדינה, 21 ביולי 1975, אישור מראש בהחלטת הכנסת או ועדה שהוסמכה ע"י הכנסת לצורך סעיף 1(ב), היא ועדת הכספים. האישור נדרש מראש, שכן פקודת מס הכנסה אינה קובעת תקופה אחרת. יוצא שהסעיפים בפקודת מס הכנסה המסמיכים את שר האוצר באופן בלעדי לתת הקלות או פטורים ללא צורך באישור ועדת הכספים, אין עוד לפעול על פיהם, כאשר להקלה או לפטור אופי של שינוי שיעור המס, אלא באישור ועדת הכספים. זוהי תוצאה בעלת משמעות מרחיקות לכת ויש לקוות שאנשי האוצר ערים לה ויפעלו לפיה, ולא יסתכנו בביטול הקלות מס שיקבעו.

שאלה היא אילו הקלות מס ניתן לראות בהן משום שינוי שיעור. ודאי שקביעת מס מוקטן, כמו שיעור 35% לדיבידנד ממניות הנסחרות בבורסה במקום 45% לדיבידנד בכלל, היא בגדר שינוי שיעור. במתן פטור ממס ניתן לראות קביעת שיעור אפס במקום השיעור הקיים. אך האם מתן זיכוי ממס, למשל, הוא בגדר קביעת שיעור חדש? באופן דווקני ניתן לטעון שהזיכוי משנה את סכום המס שמשלם הנישום אך לא את שיעור המס שלו וכי הזיכוי עצמו איננו שיעור מס, אלא הפחתה מהמס. אך הזיכוי מביא להקטנת תשלום המס, דהיינו להקטנת שיעור המס האפקטיבי מתוך הכנסת הנישום. אם גם באופן דווקני ישנם מקרים של הקלות שאינם בגדר קביעת שיעור מס חדשים, בכל-זאת מכיון שמדובר בהוראה בעלת תוכן קונסטיטוציוני, יש להניח שסעיף 1(ב) יפורש באופן רחב, כך שיחבוק את חלק הארי של הקלות המס הגיטות בתקנות.

ככל הנראה סעיף 1(ב) אינו פוגע בתקפן של הקלות בשיעורי מס שהיו קבועות בתקנות ערב חקיקתו, שכן הוא חל רק על "קביעתם בתקנות" של שיעורים. ניתן אמנם לטעון שמתן תוקף לתקנות פטור בתיקון סעיף 245(א) ע"י הוספת הביטוי "או מכוח סמכות מוגדרת" לביטוי "בחוק" מהווה "קביעת" ההקלות מחדש בתקנות ע"י החייאתן, וכי על כן ההקלות הקבועות בתקנות טעונות כעת אישור הכנסת או ועדת הכספים מכח סעיף 1(ב). אך טענה זו אינה נראית לנו, שכן משמעות תיקון סעיף 245(א) תהיה שלתקנות הפטור היה תוקף מאז ומעולם ועל כן אין נקבעות כעת ההקלות מחדש. המשמעות המעשית של סעיף 1(ב) היא, איפוא, שאפילו יתוקן סעיף 245(א) כהצעת האוצר, עדיין יהיה צורך באישור ועדת הכספים למתן הקלות חדשות בעתיד או לשינוי בהקלות

⁸¹ אראה ה"ש 76 לעיל.

קיימות, כאשר ההקלה היא בצורת הקטנת שיעור המס, אפילו הסעיף המסמך בפקודת מס הכנסה איננו מחייב אישור ועדת הכספים.

6.1 מהן "הנחות ממס או הקלות אחרות" האסורות על פי סעיף 245(א)?

בצד האיסור על מתן ניכויים, קיזוזים ופטורים, אוסר סעיף 245(א) גם מתן "הנחות ממס או הקלות אחרות", אלא אם נקבעו במפורש בחוק. נשאלת השאלה, אלו הוראות יש בהן משום מתן הנחה ממס או הקלה אחרת והן נתפסות באיסור של סעיף 245(א)? האם הכרה ב-50% משכר-דירה מרוהטת כהוצאה ליצירת ההכנסה היא בגדר "הנחה ממס או הקלה אחרת"?⁸² כלום הפרו שלטונות המס את הסעיף בהסדרת הלוואות לנישומים לשם תשלום מס הכנסה, כלומר האם מתן האשראי היווה מתן "הקלה אחרת"? האם קביעת הכנסה על פי תחשיב נתפסת ברשת הסעיף? האם אי-גביית מס מרווחי נת"ד עומדת בסתירה למצוות הסעיף? שאלות טורדות אלו ואחרות טרם נתלבנו והן מעידות עד כמה חובק כל עשוי להיות "מרחב המחיה" של סעיף 245.

אשר להכרה ב-50% משכר דירה מרוהטת כהוצאה ליצירת ההכנסה משכר דירה, השאלה היא אם הביטוי "הקלה" מתייחס רק לעצם הטלת המס או חל גם על דרכי הוכחת הוצאות. לנו נראה שהקלה משמעותה כל הוראה שיש בה להקטין את חבות המס מכפי המתחייב על פי הפקודה, בין שהיא הוראה מהותית לגבי נטל המס או שהיא מתייחסת להליך או לדרך הוכחת הוצאות. ניתן גם לטעון שהסדרי התשלום שנערכו לאחרונה עם נישומים רבים הם בגדר מתן הקלה אסורה. עיקר ההנאה לנישומים נבעה מכך שהריבית על ההלוואות ניתנת לניכוי לאור הוראת סעיף 17(10) לפקודה, כפי שתוקן בחוק הרפורמה. כתוצאה מכך פעלו הסדרי התשלום בעצם כסיבסוד של הריבית, אך בעובדה זו אין לראות מתן הקלה אסורה, שכן היא קבועה במפורש בחוק המס, בסעיף 17(10). אלא שהסדרי התשלום נעשו באופן שחוב המס הועבר לבנקים דרכם הוזרם האשראי לנישומים.⁸³ האשראי שהועמד לרשות הנישומים לא היה צמוד, למרות שסעיף 187(א) לפקודה קובע שמיום ששה חדשים מתום שנת המס חלים הפרשי הצמדה בנוסף על הריבית על סכומי מס שלא שולמו עד תום שנת המס. מבחינה זו ניתנה כאן לדעתנו הקלה בניגוד לסעיף 245(א) לפקודה. שאלת התחשיבים מסובכת הרבה יותר, שכן התחשיבים הם דרך לקביעת הכנסה על פי מיטב השפיטה לפי הסמכות הקבועה בסעיפים 145(א)(2) ו-145(ב) לפקודה. אך מן הידועות היא שהתחשיבים נערכים לפי הממוצע ועל כן נישומים יעילים יוצאים נשכרים.⁸⁴ למשל בית קפה אשר שומתו נערכת לפי תחשיב המבוסס על מספר העובדים, ועובדיו יעילים מעובדי בתי קפה אחרים, מפיק יותר הכנסות מכפי שמשחקת בתחשיב. כלום נאמר שכיון שהתחשיב מקנה הקלה ליעילים הוא פסול החל משנת המס 1975 עם חקיקת סעיף 245(א)? זו ודאי תהיה תוצאה מרחיקת לכת שלא התכוונו אליה.

82 בקובץ ההוראות המקצועיות של אגף מס הכנסה, סעיף 10(2) 1 נאמר: "ברוב המקרים לא מנהלים המשכירים רישום הוצאות ולכן הוחלט לקבוע בתור כלל כי יש להתיר להם ניכוי הוצאות בגובה של 50% מההכנסה הגולמית".

83 ראה, י' דיש, "שר האוצר יוזמן להבהיר פרשת הלוואות למפגרי המס", "מעריב", מיום 30.11.75, עמ' 8.

84 ראה מאמרנו "Taxation of Small Firms in Israel", 8 (1973), Is L.Rev. 312, 313-4.

פרשת מיסוי רווח נת"ד החלה בהוראה של נציב מס הכנסה לגבות מס רווחי הון מרווחי נת"ד, הוראה שהוסברה בכך שאי גביית המס בעבר היתה בגדר קונצסיה האסורה עוד עם חקיקת סעיף 245(א). הוראת הנציב בוטלה למחרתו ע"י שר האוצר, בשל הפגיעה בשוק ההון, עם שהוא מציין שהנציב פעל בגדר סמכותו בהורותו על גביית המס. במלים אחרות הגישה שנקט שר האוצר משמעותה היתה שאי גביית המס היא בגדר קונצסיה, אך הוא מורה להמשיך באי-גביית המס כדי לשמור על שוק ההון. כל ההשתלשלות הזו היתה שלומיאלית ומיותרת ומשום מה לא היו ערים לכך שמשמעות הכרזתו של שר האוצר היתה שהוא בעצם מאשר את הפרת סעיף 245(א). כידוע הוגשה בינתיים עתירה בשאלה זו לבג"צ וברוב-דעות הוצא צו על תנאי המצווה על שר האוצר ונציב מס הכנסה להסביר מדוע אינם גובים מס מרווחי נת"ד⁸⁵. במשרד האוצר שוקדים בינתיים על שינוי המצב החוקי תוך כוונה לעגן את הפטור לרווחי נת"ד בחקיקה⁸⁶. אך תהא התוצאה הסופית בשאלת מיסוי רווחי נת"ד אשר תהא, לענייננו חשובה השאלה שעמדה ביסוד הסערה והיא אם אי-גביית המס היא, אכן, בגדר "הקלה", שכן פרשה זו מעוררת את השאלה היכן הגבול בין מתן "פרוט מקל" ע"י שלטונות המס, שהוא מותר, לבין מתן "הקלה" אשר היא אסורה. כדי להדגים את הקושי בעריכת אבחנה זו נציג להלן בהרחבה את שאלת מיסוי רווחי נת"ד.

השאלה, אם להוראת נציב מס הכנסה לגבות מס מרווחי נת"ד היה בסיס משפטי בחוק, אינה ניתנת לתייבה חדת. סעיף 9(14) כפי שהוחק בחוק הרפורמה במס הכנסה (תיקון 22) פוטר ממס "הפרשי שער על פקדון במטבע חוץ במוסד בנקאי מוסמך ... שהפקיד יחיד". כאשר הפקדון הוא מכספים שקיבל המפקיד מהכנסה מעסק או ממשלח יד, תנאי לפטור הוא שהכספים יהיו מופקדים ינה לפחות וסכום הפטור מוגבל ל-100,000 ל"י. כאשר מקור כספי הפקדון אינו מהכנסה מעסק או ממשלח יד, אלא מכל מקור אחר, למשל מהכנסת עבודה של שכיר, אין הפטור מותנה בזמן הפקדה מינימלי ואף אינו מוגבל בסכום. סעיף פטור זה עשוי לפי דעה אחת לחול על רווחי נת"ד, אך אפילו כן הוא, יש לשים לב שהוא חל רק לגבי יחיד, דהיינו לא לגבי חברות או תאגידים אחרים. כיוון שכך, רווחי נת"ד של חברות הנקעה, למשל, חייבים במס. נוסף לכך אם המשקיע בנת"ד הוא עצמאי ומוכר את הנת"ד תוך פחות משנה מיום רכישתו יחוייב במס ואילו אם הוא שכיר יהיה פטור ממס. אך מה טעם יש להפלות בין העצמאי לבין השכיר בשאלת חיובם במס על רווחים ממכירת נת"ד?

השאלה האם הפטור ל"הפרשי שער על פקדון במטבע חוץ במוסד בנקאי מוסמך" חל בכלל על רווחי נת"ד תלוייה בשתיים: האם הנת"ד מהווה פקדון במטבע חוץ והאם הרווח ממכירתו הוא בבחינת "הפרשי שער". הרוכש נת"ד אינו מקבל לזכותו מטבע זר (דולרים או מרקים) ולכן באופן דווקני אין לו בבנק פקדון במטבע-חוץ. הוא מקבל עם

85 הצו ניתן ביום 27.11.75 ע"י השופטים ח' כהן וא' מ' מני מול דעתו החולקת של השופט י' כהן בבג"צ 570/75, ונקבעו 60 יום לתייבה.

86 בינתיים הוציא שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, צו הקובע למפרע מיום 1 באפריל 1975 כי "רווח הון הנובע ממכירת פקדון נת"ד פטור ממס". "פקדון נת"ד" מוגדר כפקדון במטבע-חוץ המוחזק אצל בנק סוחר מוסמך כפקדון נת"ד בהתאם להיתר המפקח על מטבע-חוץ או מטבע. ראה: צו מס הכנסה (פטור מכס על פקדון נת"ד), תשל"ו-1976, ק"ת 3483 תשל"ו, 1025.

זאת זכות לרכוש ניירות-ערך הנסחרים במטבע זר (כמו אגרות חוב הוללנד) וכן נכסים אחרים, כזהב, שמסחר חופשי בהם אסור. כאשר המשקיע מנצל זכותו ורוכש באמצעות הנת"ד ניירות ערך במטבע-זר, רווח ממכירת ניירות ערך אלה פטור ממס אם ניירות הערך האמורים נסחרים בבורסה בתל-אביב. זאת כיוון שסעיף 97(א)(1) לפקודה פוטר ממס רווחי הון ממכירת אגרות חוב הנסחרות בבורסה, וצו על פי סעיף 97(ג) פוטר ממס רווחי הון ממכירת מגיות הנסחרות בבורסה זו. זו הסיבה שכאשר פשטו בבנקים השמועות על כוונת האוצר לגבות מס מרווחי נת"ד ייעצו הבנקים ללקוחותיהם לרכוש באמצעות הנת"ד שברשותם ניירות ערך במטבע זר. רבים רוכשים נת"ד ואינם מנצלים זכותם לרכוש בהם ניירות ערך הנסחרים במטבע זר, אלא מחזיקים בנת"ד כדי לשמור על ערך כספם. הם מוכנים לשם כך לשלם פרמיה על שערו הרשמי של הדולר שעד הודעת הנציב עלתה על 20%, כאשר שער הדולר עמד על 7 ל"י ומחיר הנת"ד עמד סביב 8.50 ל"י. במקרה של פירות מובטח למחזיק בנת"ד שמחירו יהיה שווה לפחות לשער החליפין החדש והתגודות במחיר הנת"ד משקפות את ציפיות הציבור לשינויים בשער החליפין של הל"י.

הנת"ד הוא אם כן בן כלאיים מיוחד, פרי ההגבלות על המסחר במטבע זר והרצון לאפשר בכל זאת לציבור השקעות דולריות, וניתן לטעון לכאן ולכאן בשאלה אם הוא "פקדון במטבע חוץ". קיימת אמנם דעה שאפילו ניתן לראות בנת"ד "פקדון במטבע חוץ" רווחי הנת"ד הם רווחים ממכירת פקדון במטבע חוץ ולא רווחים על פקדון במטבע חוץ ועל כן חייבים במס. אך אף בשאלה זו ניתן החוק לפרושים שונים.

אפילו נראה בנת"ד פקדון במטבע חוץ, לא כל רווחי נת"ד בעת המכירה יהיו בגדר "הפרשי שער". "הפרשי שער" מוגדרים בסעיף 1 לפקודה כ"סכום שנוסף עקב שינוי בשער החליפין לקרן מילווה, שהיא פקדון במטבע חוץ או שהיא הלוואה שיש להחזירה במטבע חוץ". הגדרה זו מגבילה במפורש הפרשי שער להפרשים שמקורם בשינוי בשער החליפין. יוצא שרווחי נת"ד כתוצאה מפיחות יהיו פטורים ממס, אך רווחי נת"ד כתוצאה מעליית שער הנת"ד ללא פיתוח, ובעצם בשל ציפיות לפיתוח, יהיו חייבים במס. התוצאה תהיה שאין כמעט אפטרות מעשית לאכוף את החוק, שכן בעת המכירה, זמן מסוים אחרי פיתוח, כיצד יבודדו את הרווח שמקורו בפיחות ויבחינו בינו לבין הרווח שמקורו בתגודות השוק, במיוחד כאשר בתקופת ההחזקה בנת"ד השתנו שערי כמעט מדי יום ביומו?

ניתוחנו מעלה, איפוא, שהמבקשים לתלות את פטור רווחי נת"ד בסעיף הפטור להפרשי שער על פקדון במטבע חוץ לא היה בידיהם להביא לפטור בכל מקרה של רווחים אלו. מצד שני, הוראת נציב המס לגבות מס מרווחי נת"ד בכל מקרה נשענה על פרוש אחד, ובלתי מוחלט, של סעיף פטור זה. במלים אחרות עד כמה שהוראת הנציב התייחסה למקרים שלבטח לא חל עליהם כל סעיף פטור (כמו מיסוי חברות ומיסוי רווחי נת"ד שלא כתוצאה מפיחות), ודאי שהיתה מעוגנת בחוק. לעומת זאת לגבי המקרים בהם קיים טיעון רציני שחל סעיף הפטור לא צדק הנציב בגורסו שהוא חייב להורות על גביית המס, אחרת ניתנת הקלה האסורה על פי סעיף 245(א). כאשר החוק חד משמעי אי אכיפתו היא ודאי הקלה לפנים משורת הדין האסורה על פי סעיף 245(ב). לעומת זאת כאשר החוק אינו חד וחלק, אלא דו-משמעי ורבים וטובים טוענים לפירוש מסוים המקל עם הנישום, אימוץ הפרוש המקל ע"י שלטונות המס אינו בגדר מתן "הקלה".

נציבות מס הכנסה, כמו כל רשות מוסמכת אחרת, חייבת לפרש את החוק שהיא ממונה עליו לצורך ביצועו, ואימוץ פירוש סביר, גם אם הוא הפירוש המקל מבין פירושים שונים, אינו בגדר מתן הקלה. אך קו הגבול בין "פירוש מקל" ו"הקלה" אינו ברור תמיד וכמו בפרשת הנת"ד יש להניח שתתעוררנה שאלות אבחנה קשות גם בעתיד.

7.1. פטורים המשוללים כל בסיס חוקי

ע"י חקיקת סעיף 245(א) נוצר מצב שפטורים מסויימים, שלא ממין הקונצסיות לפנים משורת הדין כנגדן כוון הסעיף, אף הם אינם מעוגנים בחוק. פקודת מס הכנסה אינה מעניקה, למשל, פטור לריבון זר, כלומר למדינת זרה או רשות ממלכתית שלה. יוצא, שכאשר תושב ישראל (ובכלל זה מדינת ישראל) לווה כספים מריבון זר, נוצרת למלווה הור הכנסה, כאמור בסעיף 45(א) בפקודת מס הכנסה. על הלווה הישראלי לנכות מהכנסה זו מס במקור, כקבוע בסעיף 170 לפקודת מס הכנסה. אי ניכר המס במקור יהווה הפרה של סעיף 245(א). מן הראוי שמשרד האוצר ידאג לעגן בחוק את הפטור לריבון זר וכן מקרים אחרים בהם מבקשים להמשיך בפטור, לבל יופר סעיף 245(א). יש לקחת כאן בחשבון את התרופות הקיימות על הפרת סעיף 245(א) שתידונה להלן, אשר הפעלתן בהקשר זה עלולה להיות מביכה. התיקון המוצע בסעיף 245(א), לפיו לאחר "בחוק" יבוא "או מכוח סמכות מוגדרת בחוק", לא יפתור בעיה זו, שכן להוציא את סעיף 245(ב) לפקודה שהפעלתו מוגבלת בזמן, כמבואר לעיל, אין כל סעיף המסמך מתן פטורים מהסוג המדובר בתקנות.

8.1. תרופות על הפרת סעיף 245

הביקורת על הפעלתו ושמירתו של סעיף 245(א) ע"י מנהל המס תעשה במידה רבה ע"י מבקר המדינה, אשר גם בעבר התריע לא פעם על מתן קונצסיות לפנים משורת הדין⁸⁶. אשר לביקורת שיפוטית, השאלה היא אם ישנה זכות עמידה לעותר זה או אחר לפנות לבית הדין הגבוה לצדק כדי למנוע מתן הקלות לנישומים בניגוד לסעיף 245(א). שאלת זכות העמידה בענין זה טרם נחתכה לגופה ע"י בית הדין הגבוה לצדק. בענין עתירתו של ח"כ עקיבא גוף בשאלת הקלות המס לצוותי האויר של "אל-על" ניתן כוכור צו-על-תנאי, אך בסופו של דבר לא נדרש בית המשפט לפסוק בשאלת זכות העתירה. סגן נציב מס הכנסה הגיש לאחר הרפורמה במס תצהיר לבית המשפט ובו הודיע שהאוצר יפעיל את החוק לגבי צוותי האויר וייגבה מהם מלוא המס כדין. בית המשפט רשם הודעה זו לפניו והעותר ביטל את עתירתו⁸⁷. בענין עקיבא גוף טיעונו של העותר היה שזכות העמידה שלו היא לא רק כמשלם מסים העשוי להיפגע מאי-

86 בדו"ח שנתי מס' 23 לשנת 1972, בעמ' 230-231, ציין מבקר המדינה סוגי קונצסיות שונות שניתנו ע"י נציבות מס הכנסה, והמליץ לבטל את הבלתי ראויות ולהעניק גושפנקא תחקית לאלו שתמצאנה ראויות. בדו"ח שנתי מס' 25 לשנת 1974 הצביע מבקר המדינה על כך שהתחייבות שנתן מינהל הכנסות המדינה לנציגי ענף היהלומים – לא לדרוש מהיהלומנים הצהרות הון ביחס לרכישות או פעולות הקשורות במילווה המלחמה מרצון – והתבטחה שאי הגשת דו"חות אלה עד 1979 לא תגרור נקיטת צעדים פליליים, אינם עולים בקנה אחד עם הוראות פקודת מס הכנסה ועם כללי מינהל ציבורי תקין.

87 החלטה בהמ' 639/75, בבג"צ 215/75, מיום 12.10.74.

גביית המס מאזרחים אחרים, אלא גם כחבר כנסת שיש לו ענין מיוחד בקיום החוק, אך בסופו של דבר לא החליט בית המשפט בשאלת זכות העמידה של משלם מסים לעתור על מתן הקלות בלתי חוקיות לאחרים, אף לא בשאלת זכות העמידה המיוחדת של חבר כנסת. לאחרונה ניתן צו-על-תנאי ברוב דעות בעתירה נגד שר האוצר ונציב מס ההכנסה, שנדרשו לנמק את אי גביית המס מרווחי נת"ד⁸⁸. שופט המיעוט היה בדעה שאין להוציא צו-על-תנאי, שכן לעותרים, פעילי תנועת "מוקד", אין זכות עמידה מאחר ולא הראו שאינטרס ממשי שלהם נפגע ע"י מעשה שר האוצר. מתן צו-על-תנאי ע"י שופטי הרוב אין בו עדיין משום החלטה סופית בשאלת זכות העמידה. שופטי הרוב העדיפו להשאיר זאת לדיון ולבירור לאחר שמיעת טענות משני הצדדים, ויש לחכות להכרעת הדין ולראות אם הצו יהפוך להחלטי⁸⁹.

הדין הכללי שפותח ע"י בית הדין הגבוה לצדק בשאלת זכות העמידה של משלם מסים הוא שהעותר צריך להראות נזק אישי, אינטרס כספי ישיר, אשר נפגע או עלול להיפגע ע"י פעולת הרשות או מחדלה⁹⁰. הוא אינו נדרש להראות זכות שלו כלפי הרשות, אבל ענין אישי ישיר בתוצאת הדיון הוא תנאי לזכות עמידתו המבססת את ה"ריב" (lis) המשפט, ומבחינו מקובלגות ציבוריות כלליות וממלחמות בשאלות פוליטיות או אידאולוגיות שבית המשפט מסרב לשמש להן במה⁹¹. להלכה דורש עוד בית המשפט שהאינטרס של משלם המסים בהוצאת הבלתי חוקית נגדה הוא עותר יהיה ממשי ושתיגרם לו פגיעה סובסטנטיבית. אך גראה שאם יוכיח העותר נזק אישי ישיר לא ידקדק עמו בית המשפט בשאלת ממשותו⁹². בענין אי הפעלת סעיף 245(א) ניתן אמנם לטעון שאי-

88 ראה ה"ש 85 לעיל.

88א לאור חקיקת התקנה הפוסרת רווחי נת"ד ממש למפרע (ראה ה"ש 85 לעיל) אין להניח כי דיון כזה יתקיים.

89 ראה ד"ר י' ש' צמח, "זכות העמידה של משלם מיסים", משפטים, ד' (תשל"ג), עמ' 611. בענין זכויות נ' ועדת החקירה בענין נתיבי נפט, בג"צ 234/72 (לא פורסם) נדחתה העתירה נגד תשלום שכר-הטירחה הגבוה לעורכי-הדין שהופיעו בפני ועדת החקירה, שכן העותר נכשל בביסוס זכות עמידתו. בג"צ קבע שהיה עליו להראות "שנגרם לו – לו ולא רק לקולקטיב – עולל ישיר או פגיעה בזכות היחיד שלו" וכי "בדרך כלל אין די באינטרס של משלם מיסים לחסוך מכספי הציבור, כדי שניזקק לעתירתו. דרוש שהעותר יצביע על נסיבות מיוחדות, היוצרות קרבה בינו לבין הענין הכספי שהוא מבקש להביאו לדיון". בבג"צ 348/70 כפיר נ' המועצה הדתית אשקלון, פד"י כ"ה (1) 685, דחה בג"צ עתירת תושב אשקלון וחבר מועצת העיריה נגד המועצה הדתית. העתירה טענה שהמועצה הדתית הוציאה כספים לכרוז לעריכת הפגנה נגד עריכת מירון מכוניות בעיר בשבת, בניגוד לסמכותה על פי החוק המסדיר את פעולתה. בג"צ קבע שלעותר אין זכות עמידה, שכן "כלל גדול הוא שבית משפט זה אינו מתערב אלא כאשר מראה העותר שיש לו ענין אישי ישיר בנושא העתירה, ולא ענין עקיף בלבד". שם בעמ' 689. האינטרס של העותר שהמועצה הדתית תשתמש כדין בכספים שהיא מקבלת מהעיריה, קבע בג"צ, הוא "לכל היותר ענין עקיף של אדם שאינו דורש דבר לעצמו אלא הוא דורש נקיטת אמצעים נגד הוולת, בבחינת זה חסר זה אינו נהנה. כזה כידוע לא סג"י. שם, בעמ' 693. הלכת כפיר משווה את דינו של משלם מיסים עירוניים לצורך זכות עמידה נגד השלטון המקומי לדינו של משלם מיסים ממשלתיים לצורך זכות עמידה נגד השלטון המרכזי.

90 ראה, בג"צ 40/70 בקר נ' שר הבטחון, פד"י כ"ד (1) 238, 246.

91 ראה צמח, ה"ש 89 לעיל, בעמ' 631–634. צמח מסתמך, בין היתר, על ההחלטה בבג"צ 292/63 גולדברג נ' עיריית ראשון לציון, פד"י י"ח (1) 453. בענין גולדברג הוכרה זכות

גביית מס מגישום אחד מגדילה בסופו של דבר את הנטל על הנישומים האחרים. אי-גביית המס מקטינה את הכנסות הממשלה, והממשלה תאלץ לממן את ההפרש מאחד ממקורות מימון ההוצאות הממשלתיות. המקורות האפשריים הם, כידוע, מסים, העברות מחו"ל, מלוות מהציבור הישראלי, מבנקים מסחריים בישראל או מבנק ישראל, קרי הדפסת כסף. ניתן להראות שכל דרך מימון, להוציא מתנות מחו"ל, בסופו של דבר מגדילה את הנטל על הציבור בהווה או בעתיד, בצורת תוספת מס, אינפלציה או נטל חובות, וגם למתנות מחו"ל יש כחיר בצורת תלות פוליטית. אך אם די בטיעון זה, שאין בו כדי להראות את הפגיעה הישירה והמיידי של העותר, יצטרך בית המשפט להחליט. עד כה, בהקשרים אחרים, דרש בית המשפט העליון נגיעה וענין הרבה יותר קרובים כתנאי לזכות העמידה⁹², והשאלה היא, אם יעצב דין מיוחד בשאלת זכות העמידה של משלם מסים לטעון אי-אכיפת חוק המס כנגד אחרים. כלומר, כלום יש למשלם מסים ענין קרוב יותר באי-ויתור על מסים המגיעים ממשלמי מסים אחרים מענינו שהרשות לא תוציא הוצאות שלא כדין?⁹³

העובדה שהכלל שאין לתת הקלות לפנים משורת הדין עוגן כעת בחוק בסעיף 245(א), נראה לנו, שאין בה כשלעצמה לשפר את זכות העמידה של העותר כמשלם מסים. אך גם אם לא תוכר זכות עמידה לאזרח כמשלם מסים לטעון נגד אי-גביית מסים מאזרחים אחרים, עשויים להיות עותרים שיענו על מבחני זכות העמידה. מתחרהו של נישום עשוי לטעון, למשל, שהעובדה שאין גובים מס מהמתחרה מאפשרת לו להוריד מחירים וע"י כך הוא גוזל את קהל הקונים שלו ואת פרנסתו. טענה ממין זו נראה שעונה על

העמידה של משלמי היטל ביוב לעיריה לטעון כלפי צבירת קרן מיוחדת הנאספת מכספי היטל הביוב לעשיית עיסקה בלתי חוקית, לטענתם. הטעם להכרה בזכות העמידה היה שהיטל הביוב אמור היה להיות תשלום לרשות מסוג "דמי השתתפות", דהיינו החוק שהסמיך גביית ההיטל (סעיף 17 לחוק הרשויות המקומיות (ביוב), תשכ"ב-1962), קבע שיוטל "לשם כיסוי הוצאות של התקנת ביוב או של קנייתו". במלים אחרות הוכרה זכות העמידה של משלם תשלום מס לטעון לאי חוקיות השימוש שעושה הרשות בתשלומי המס, כאשר החוק מיעד את התשלומים למטרה מסוימת ומיוחדת.

92 בענין בקר, תקף העותר את חוקיות החלטת שר הבטחון לדחות שירותם של תלמידי ישיבות לתקופה בלתי מוגבלת וטען כי שחרור אלפי תלמידי ישיבות משרות מגדיל את עומס שירות המילואים המוטל עליו. בג"צ קבע שאין לעותר זכות עמידה לפניו וכי "טענת העותר, שריבוי ימי שירותו היא תוצאה מהויתור על שירותם של 5000 תלמידי ישיבות, אינה מסקנה המתבקשת מאליה. אין אנו יודעים מה ההפסד הממשי בכח אדם הנובע מהויתור, ומה ערכו ומשמעותו של הפסד זה. יש גם יוצאי צבא אחרים, שהשר נמנע מלהיבם בשירות צבאי... מבחינתו האישית של העותר – בתור יחיד – אין כל אפשרות להוכיח שאילו נקראו תלמידי הישיבה לשירות, היה שירותו pro tanto מתקצר. ה"ש 90 לעיל, שם, בעמ' 247.

93 מאמרת אגב של השופט ויתקון בענין בקר ניתן ללמוד שלדעתו הדין בשתי השאלות זהה: "ויתור שלא כדין על הכנסה או הוצאה בלתי מוצדקת, פגיעתם במשלמי מיסי העיריה... היא כה ישירה ומעשית שמן הדין להקנות לו זכות עמידה... לא ידוע לי מקרה שבו הביא משלם מס המוטל מטעם המדינה את טרונייתו לפני בית המשפט וטען, למשל, שעקב אי-ביצועו של חוק מס הכנסה כלשונו וכרוחו כלפי קבוצות לחץ ומיוחסים עלה הנטל המוטל עליו ועל משלמי מס אחרים... קשה גם להוכיח יחס גומלין כזה בין סך-הכל נטל המיסים ובין הנטל המוטל על משלם המס האינדיבידואלי. הנאתו של זה פירושה לאו דווקא חסרונו של זה". ה"ש 90 לעיל, שם, בעמ' 246.

מבחן הענין לצורך זכות העמידה⁹⁴. יוצא שאפילו לא תוכר זכות העמידה הכללית לאכוף את ביצוע סעיף 245(א), לעותרים מסויימים תהיה זכות עמידה לקבל סעד משפטי בגין הפרת הסעיף. בענין עמק הארזים קבע אמנם בג"צ, כי אורח א' לא יישמע בטענתו שהחוק בוצע כלפיו, אך לא כלפי אורח ב' וכי שומה על הרשות לבצעו גם נגד ב'. נקבע שם, כי "גרתיק לכת ביותר אם נכיר בעותרת כבעלת מעמד לפנינו בענין זה. היא אינה דורשת דבר לעצמה על יסוד של הפליה, אלא דורשת נקיטת אמצעים נגד הזולת. כבר אמרנו פעמים הרבה, כי מתן או אי-מתן רשיון או נקיטת או אי-נקיטת אמצעים על ידי רשויות ציבוריות נגד פלוני אינם ענין בשביל בית משפט זה לענות בו על-פי בקשה של אלמוני, אלא אם הוא מוכיח שיש לו מעמד חוקי בדבר"⁹⁵. אך נראה לנו ששונה דין העותר המסתמך על סעיף 245(א), כיון וסעיף זה קובע את חובת הרשות לאכוף את חוק המס כלפי כולם. עתירתו לא תוכל איפוא להידחות מהטעם שמה שהוא מבקש הוא שהחוק יאכף כלפי ב'. עם זאת עדין נדרש ממנו להראות את הפגיעה בו, פגיעה אשר, לדעתנו, יעלה בידו להוכיח אם ב' הוא מתחרתו כמו במקרה שהצגנו לעיל, אך לא אם מקור עתירתו הוא היותו משלם מסים גרידא.

ז. סיכום

הנהי-כי-כן ניתוח ההוראות החדשות שבאו לבצר את בסיסה התחיקתי של מערכת המס הישראלית – סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, וסעיף 245 לפקודת מס הכנסה⁹⁶ – מעלה כי פירצות מסויימות נותרו פתוחות. ההוראות החדשות עצמן נוסחו באופן כושל והן טעונות חיקון בשאלות הספציפיות עליהן הצבענו. לא נחזור ונפרט כאן את רשימת התיקונים הרבים שהצענו בגוף המאמר ונסתפק בהבעת התקווה, כי משרד האוצר ייערך להפעלת מערכת המס תוך שמירה קפדנית על המסגרת התחיקתית החדשה, כי בתי-המשפט יפרשו את ההוראות החדשות בכל השאלות המסופקות שעוררנו, באופן שיחזק את הפיקוח התחיקתי על מערכת המס, וכי אכן יוכנסו השינויים הדרושים בחוק במהרה.

94 ראה ההחלטה בבג"צ 121/68 אלקטרה (ישראל) בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פד"י כ"ב (2) 552, בו התקבלה עתירתה של חברת אלקטרה, שטענה שהקלת מכס על חלקי טלביזיה שניתנה בצו המכס לחברת "זוניס" – מתחרתה בהרכבת מכשירי טלביזיה בארץ – אך לא ניתנה לה, היא מפלה. בג"צ ביטל את צו ההנחה אותו מצא למפלה על פגיו ופוגע בעקרון שיש לנהוג בשווה במשלמי מס שווים. ראה גם, ויתקון-נאמן, ה"ש 6 לעיל, עמ' 34-35.

95 בג"צ 100/64 מסעי עמק הארזים בע"מ נ' הממונה על מחוז ירושלים ואח', פד"י י"ח (2) 280, 278.

96 מתמיה הדבר שהוראה דוגמת סעיף 245 לא נכללה בחוק מס ערך מוסף.