נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים

(הרהורים בעקבות פסק־הדין של בית־המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)*

דן ביין**

א. מבוא. ב. הדין בעניין הראיה ונטל השכנוע בדיני מסים לפני פסק־דין ארד. ג. פסק־דין ארד והנמקותיו. ד. שאלות העולות מהנמקת בית־המשפט. ה. אופיים של ערעורי מס. ו. חובת הראיה – שיקולים כלליים. ז. נטל השכנוע בערעורי מס הכנסה עקב השיקולים הכלליים. ח. היש מקום לעשות שימוש בחזקה שפעולת הרשות היא כדין, כדי לקבוע שנטל הראיה בערעורי מס הוא על האזרח? ט. מבט משווה אל גישת המשפט האנגלי והמשפט האמריקני. י. סיכום.

א. מבוא

המשפט הפיסקלי הוא ללא ספק חלק מהמשפט המינהלי, שכן הוא עוסק בסמכויות רשויות המס שהן חלק מהמינהל, בהליכי הטלת המס וגבייתו ובפיקוח על רשויות המס. אך עובדה זו אינה זוכה תמיד להדגשה הראויה, הגם שזעיר פה זעיר שם ניתן למצוא לה ביטוי בפסיקה[1] ובספרות.[2]

---

* פ"ד מ"ו (5) 101. רשימה זו מבוססת בחלקה על הרצאה שניתנה בהשתלמות שופטים בדיני ראיות, מרס 1993.

** דוקטור, שופט בית־המשפט המחוזי, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת חיפה.

1. ראו לעניין וכותה של רשות מס לשנות ולתקן החלטה שנתנה ע"ש 252/88 קוטלר נ' מנהל מס רכוש, מסים ר(2) ה-127; או לעניין שימוש בסמכותו של הנצ"ב לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, לפתוח שומה שנעשתה מכוח הסכם פשרה.

2. ראו א' יורן, "הפיקוח התחוקתי על מערכת המסים בישראל – חידושים ופגמים משפטיים", משפטים ז (תשל"ו-תשל"ז) 310; י' דותן, "הפליה לטובת אחר", משפט וממשל א (תשנ"ב-תשנ"ג) 489, 494 הערה 14.

הנטייה הרווחת היא לדון בשאלות פיסקליות בד' האמות של חוקי המס השונים, המצטייגים בדרך כלל בניסוח טכני מקצועי. אם יש התייחסות לענפי משפט אחרים, הרי זה בעיקר למשפט האזרחי[3] ולא למשפט המינהלי.

פסק־הדין בפרשת ארד מהווה ציון דרך בכך, שאגב דיונו בנושא נטל השכנוע וחובת הראיה בערעורי מס, הוא מאמן בין שאר נימוקיו גם נימוק מתחום המשפט המינהלי, או ביתר דיוק – מדיני הראיות של המשפט המינהלי, קרי חזקת התקינות או הריגולריות (Omnia Preasumuntur Rite esse acta).

קרה המקרה, ולאחר פרסומו של פסק־דין ארד פורסם מאמר מקיף וחלוצי מפרי עטו של פרופ' י' זמיר, בנושא דיני הראיות בבג"ץ.[4] שני עניינים אלה, פסק־דין ארד ומאמרו של זמיר, היו הזרז לכתיבת רשימה זו.

ב. הדין בעניין חובת הראיה ונטל השכנוע בדיני מסים קודם לפסק־דין ארד

לפני שאדון בהנמקה של פסק־דין ארד, אתאר בתמציתיות את הרקע המשפטי (הסטטוטורי והפסיקתי) שעליו הוא נבנה, שהרי אין פסק־דין זה בבחינת יש שצמח מן האין.

סעיף 155 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע:

> חובת הראיה, כי השומה היא מופרזת, תהיה על המערער, אולם אם המערער ניהל ספרים קבילים ובערעור על־פי סעיף 130(ח)[5] כאשר פנקסי החשבונות בוקרו על־ידי רואה־חשבון, וחוות דעתו על הדו"חות הכספיים על־פיהם היתה ללא הסתייגות, או בהסתייגות שלדעת בית־המשפט אין לה נפקות לעניין קבילות הפנקסים, חייבים פקיד השומה או הנציב, לפי העניין, להצדיק את החלטתם.

סעיף 83(ד) לתוק מע"מ קובע:

> חובת הראיה היא על המערער אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.

3. על היחס בין המשפט האזרחי ולדיני המס, ראו בעיקר י' הדרי וא' אלתר, "החקיקה האזרחית בראי דיני המסים", עיוני משפט י (תשמ"ד) 429; ע"א 571/84 פקיד שומה חיפה נ' רז, פ"ד מא (4) 85, 96.

4. י' זמיר, "ראיות בבית־המשפט הגבוה לצדק", משפט וממשל א (תשנ"ב-תשנ"ג) 295.

5. סעיף זה עוסק בערעור על סירוב פקיד השומה לקבל חשבונות שלא על סמך פנקסי חשבונות שנוהלו לפי ההוראות בדבר ניהול פנקסים, אם הסטיות מההוראות או הליקויים שנמצאו בפנקסי החשבונות היו מהותיים לעניין קביעת הכנסה אצל נישום.

nevo.co.il

כאן המקום להדגיש, כי כאשר מדובר ב"ספרים קבילים" או ב"פנקסי חשבונות שנוהלו כדין", הכוונה היא לצורת הספרים ולניהולם כמתחייב מדיני המס. אך קיימים כמובן מצבים שבהם הועלמו הכנסות או "נופחו" הוצאות, למרות מראית העין התקינה של הספרים.[5א]

עוד יש להעיר, כי חובת הראיה מתייחסת מעצם מהותה לעובדות או לשאלות מעורבות – עובדתיות ומשפטיות, ולא לשאלות משפטיות טהורות הנשאלות לצורך פרשנות החוק.

במישור סדרי הדין נקבע בתקנה 9 לתקנות בית־משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, כי יחולו על ערעור, בשינויים המחויבים, תקנות סדר הדין האזרחי, למעט תקנות מסוימות, בכפוף לכך שבכל מקום שבו נאמר בתקנות סדרי הדין האזרחי "תובע" יבוא "מערער", ובמקום "נתבע" יבוא "משיב".

בין התקנות החלות על ערעורי מס נמצאות גם תקנות 158; 159 לתקנות סדר הדין האזרחי, הקובעות שעל התובע לפתוח בהבאת ראיותיו, פרט למקרה שהנתבע נוקט קו של "הודאה והדחה" ואז עליו להתחיל בהבאת ראיותיו.

הוראה דומה מצויה בתקנה 10(ב) לתקנות מע"מ ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976. וזו השאלה שהתעוררה בצורות שונות בפסיקה: מאחר שהמחוקק הטיל את חובת הראיה[6] על הנישום או העוסק, כאשר ספריו נפסלו או לא נוהלו כדין, האם יש להבין מכך, שאם הספרים לא נפסלו ולא נמצא בהם פסול, מתהפך הגלגל ורשות המס היא זו שעליה מוטלת חובת הראיה?

אי־הבהירות נובעת בעיקר מכך, שבניסוח פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ כאחד לא ביטא המחוקק את כוונתו עד תום. הנה כי כן, בסעיף 155 סיפא לפקודת מס הכנסה לא השתמש המחוקק באותו ביטוי, "חובת הראיה", שבו השתמש ברישא, אלא נקט לשון של "הצדקת ההחלטה".

ואילו בסעיף 83(ד) לחוק מע"מ הסתפק באמירה לגבי "הצד האחד של המשוואה". כלומר, התייחס רק למקרה שבו הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין, ומילא פיו מים בכל הנוגע לצדה האחר, דהיינו כאשר הדו"ח אכן נתמך בפנקסי חשבונות שלא נמצא בהם פגם.

ככל שהדבר נוגע לסעיף 155 לפקודת מס הכנסה בנוסחו הנוכחי,[7] אשר תוקן לאחר מה שידוע כ"רפורמה", היתה מטרתו לעודד את הנישומים לנהל את ספרי החשבונות שלהם כהלכה, כדי להקל את הביקורת על שלטונות המס.

5א. ראו, למשל, ע"ש 236/63 ליברמן נ' פקיד שומה תל־אביב 4, פ"ד לט (2) 810, 812.

6. במאמר זה ישמש הביטוי "חובת הראיה" במושג הכולל הן את נטל השכנוע והן את החובה להביא ראיות. כשארצה להבחין בין שני הנטלים אדבר לחוד על נטל השכנוע ולחוד על החובה להביא ראיות.

7. ס"ח תשל"ה 168.

nevo.co.il

כפי שנאמר בדברי ההסבר להצעת התיקון,[8] "התיקון לסעיף זה מעביד על שכם פקיד השומה את הנטל להוכיח שהשומה היא נכונה, אם ניהל הנישום פנקסים כבילים...". כלומר, אין ספק שכוונת המתוקק היתה ליצור חזקה שספרים שנוהלו כדין ולא נפסלו משקפים את ההכנסה החייבת האמיתית של הנישום, או שצורה תקינה מבטאת גם תוכן נכון. כוונה זו היא שהגיעה את מתקין התקנות להתקין את תקנה 10(א) לתקנות בית־משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, בזו הלשון:

> מקום שהמשיב חייב על־פי הפקודה להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו.

על אף כוונה ברורה זו של המתוקק, נעשו בפסיקה – עוד קודם לפסק־דין ארד – מאמצים להגיע למסקנה אחרת או לפחות לצמצם את סוג המקרים שבהם חובת הראיה מוטלת על פקיד השומה.

לא ברור מדוע נעשו מאמצים אלה, שהרי לכאורה אין הם תורמים למדיניות המבקשת לעודד את האורח לנהל ספרים מלאים ותקינים ושעל־פיה בפיפות הספרים להוראות ניהול הספרים יוצרת חזקה בדבר נכונות ההכנסה החייבת הנובעת מהם.

פסק־הדין המרכזי בעניין זה ניתן בפרשת שפירא נ' פקיד שומה חיפה.[9] בפסק־דין זה נקבע, כי חובת "ההצדקה" שבסעיף 155 לפקודה אינה עולה כדי חובת הראיה, וכי גם במקרה שהספרים לא נפסלו, חובת הראיה לטענה שהשומה מופרזת מוטלת על הנישום.[10] אולם, לא טרחו פסקי־הדין להסביר באופן חיובי מה היא אותה חובת "הצדקה" שעדיין מוטלת על פקיד השומה,[10א] ובמה שונה מצבו של הנישום שספריו נמצאו תקינים לעומת זה שספריו נפסלו.

---

8. ה"ח תשל"ה 324, 354. השוו גם עמ"ה 115/85 רייס נ' פקיד שומה חיפה, פד"א טו 99, ובן עמ"ה 825/69 שפר נ' פקיד שומה פתח־תקוה, פד"א ג 85, 87 שבו הודגש, כי חשוב לשכנע את הנישומים שניהול חשבונות הוא לטובתם.

9. ע"א 2/81 פ"ד לח (2) 416, 418; וראו גם ע"א 23/88 לוי נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד מה (1) 472; בר"ע 389/82 פדאויל חוקרי ומחפשי נפט בע"מ נ' מנהל אגף המכס, פ"ד לז (1) 572.

10. הכוונה היא במפורש הן לנטל השכנוע והן לחובה להביא ראיות. הדבר ניכר מהסתמכות של פטק־הדין בעניין שפירא על שני מקורות: האחד, פסק־דינו של כבוד השופט אשר בעמ"ה (ת"א) 422/67 משולם נ' פקיד שומה פתח־תקוה, פד"א א 171, 172-173, שבו הובעה העמדה שהן נטל השכנוע והן החובה להביא ראיות מוטלים תמיד על הנישום. המקור השני הוא מאמרו של ז' הנדלר, "הועדה לקבילות פנקסי חשבונות, הליכים מצויים והליכים רצויים", הפרקליט (תשל"ו) 294, 305 המביע אותה דעה.

10א. האם משמעות חובת ההצדקה היא חובת ההנמקה? אם כן, הודאה זו מיותרת. חובת ההנמקה היתה מוטלת ממילא מכוח חוק סדרי המינהל (הנמקות), והן מהחובה המפורשת בתקנה 6(א) לתקנות בית־משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה) תשל"ט-1978, המחייבת את המשיב להמציא נימוקי שומה לאחר הודעת הערעור ובטרם שהנישום נדרש להמציא נימוקי ערעור.

nevo.co.il

עם זאת, היה ניתן ללא קושי לפרש את הפסיקה האמורה גם על בסיס צר יותר: הן בפרשת שפירא והן בפרשת משולם,[11] שעליה היא מסתמכת, נתגלה אצל הנישום גידול הון. כידוע, גידול הון מעלה חשד שסיבתו נעוצה בהכנסה לא מוצהרת, ומי שטוען אחרת, כגון שקיבל מתנה או שזכה בירושה וכיוצא באלה מקורות שאינם טעוני מס – עליו החובה לפחות להביא ראיות.[12]

ניתן לטעון שגידול ההון "מנטרל" את החזקה, שתקינות הספרים מבחינת צמידותם להוראות המחייבות מעלה עליהם שהם משקפים את ההכנסה החייבת האמיתית. בית־המשפט מדגיש בפרשת שפירא,[13] כי כאשר השאלה שבמחלוקת – גרסתו של הנישום שקיבל מתנה כהסבר לגידול ההון, אינה קשורה עם ניהול פנקסים ואינה שייכת כלל לצד העסקי המוצא ביטויו בספרי החשבונות, אין היא מושפעת מהאמור "בשני חלקי המשוואה" שבסעיף 155 לפקודה.

כשמבחינים בין שאלה פנקסית ו"לבר פנקסית", הכוונה להבחנה בין שאלה הנוגעת לתקינות הספרים מבחינת כפיפותם הצורנית להוראות ניהול הספרים שבדין, לבין השאלה אם הם משקפים נכונה את ההכנסה החייבת. כפי שראינו, הנוסח של סעיף 83(ד) לחוק מע"מ שונה מזה של סעיף 155 לפקודה. כאן מופיע רק "צד אחד של המשוואה", שהרי הוא דן רק בשאלה מהו הדין "אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין" ואינו מתייחס למצב ההפוך, כאשר הדו"ח כן נתמך בפנקסי חשבונות כאמור.

שתיקתו של המחוקק בנושא חובת הראיה, מקום שספרי העוסק נמצאו תקינים, יכולה לכאורה להתפרש "מן ההפוך" (e contrario) כקובעת שחובת הראיה במקרה כזה מוטלת על פקיד השומה.[14]

אך פסקי־הדין שקדמו לפסק־דין ארד, אימצו בנושא מע"מ את ההבחנה בין שאלה "פנקסית" ושאלה "לבר פנקסית", ובמקרה האחרון, כך הוחלט, יש לפתור את שאלת חובת הראיה לפי העקרונות הכלליים וללא התייחסות לסעיף 83(ד).[15]

עם זאת, בשני פסקי־דין של בית־המשפט העליון, אשר דנו במקרים שבהם היו הספרים תקינים אך פקיד השומה טען כי הרווח העולה מהם הוא בלתי סביר נאמר, כי:

> בהעדר הוראה דוגמת זו שבסעיף 155 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - - - אם נתמך הדו"ח בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין, על

יצוין, שבחוק מע"מ קובע סעיף 77(ג), כי הודעת השומה תפרט נימוקים. גם ההחלטה בהשגה חייבת להיות מנומקת (סעיף 82(ג) לחוק).

11. לעיל, הערה 10.
12. כך הוא הדבר מכוח תוראה שבסעיף 223 לפקודה גם לגבי האחריות הפלילית.
13. לעיל, הערה 9, בעמ' 419.
14. וראו ע"ש (חי') 29/86 קו־אופ זבולון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ חיפה, מסים כרך א 2, 115.
15. לעיל, הערה 9.

nevo.co.il

המשיב נטל ההוכחה, כי נתמלאו התנאים הקבועים בסעיף 77 שהצדיקוהו לעשות שימוש ב"מיטב השפיטה" וכי שומתו סבירה היא.[16]

עד כאן המצב המשפטי לפני פסק־דין ארד.

ג. פסק־דין ארד והנמקותיו

עיקר חידושו של פסק־דין ארד אינו דווקא בתוצאה שהגיע אליה, אלא בהנמקה המקיפה והכוללנית.

השאלה שעמדה לדיון בפסק־דין ארד היתה: מי מהצדדים לעדעור מע"מ חייב להתחיל בהבאת ראיותיו? וזאת על רקע מחלוקת עובדתית או עובדתית משפטית מעורבת, אם לראות את המערערת, חברה קבלנית, כמי שמכרה דירה או לחילופין כמי שקנתה דירה ולאחר מכן מכרה אותה, שאז אין להתיר לה ניכוי מס תשומות, או שיש לראות את המערערת כקונה של אותה דירה, שאז היא תהא זכאית לנכות מס תשומות. לא היתה כל טענה כנגד תקינות ספרי העוסק. בית־המשפט העליון אישר את עמדת שופט הערכאה הדיונית אשר קבעה שנטל השכנוע – ולכן גם החובה להתחיל בהבאת הראיות – הוא על המערערת.

נימוקיו היו אלה:

א. ערעורי מע"מ ומס הכנסה כאחד כמוהם כתובענה לכל דבר ועניין, הבאה לפני ערכאה ראשונה, שבה המערער הוא "תובע" והמשיב הוא "הנתבע".
ראיה לדבר ניתן למצוא בכך שתקנה 10(ב) לתקנות מע"מ ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976, קובעת שעל ההליך יחולו תקנות סדר הדין האזרחי (למעט תקנות מסוימות) ובכל מקום שנאמר "תובע" יש לקרוא "מערער" ובכל מקום שנאמר "נתבע" יש לקרוא "משיב".

ב כשם שעל תובע חל בדרך כלל נטל השכנוע וחובת הבאת הראיות, כך הוא הדין גם בערעורי מסים.

ג. הנישום הוא זה שבידיו המידע הטוב ביותר והוא היוזם את ההליך.

ד. עם הוצאת שומה בצו נוצר מצב מסוים שאת שינויו מבקש המערער, ומי שמבקש את השינוי – עליו הנטל.

ה. בית־המשפט הולך בעקבות ההבחנה שנעשתה בפסיקה קודמת שאוזכרה לעיל וקובע, כי לפנינו שאלה "לבר פנקסית" ולכן אין להסיק מנוסחו של סעיף 83(ד) לחוק מע"מ כאילו חובת הראיה היא על שלטונות המס.

ו. לבסוף מובא נימוק נוסף שהוא במרכז עניינו במאמר זה ועל כן נביאו בלשונו:

16. ע"א 244/84 רביב נ' מנהל מע"מ, פ"ד מ (3) 754, 755; וראו גם ע"א 300/85 סופר אתים בן־דוד נ' מע"מ, פ"ד מא (3) 412, 414.

היותה של רשות המס בגדר "נתבעת" המתגוננת והנישום בדרך "תובע", נובע מהחזקה שפעולתה של הרשות כדין היא וכי פעולתה מעוגנת במקור סמכויותיה הסטטוטוריים. כל המתנגד להפעלת סמכות זו, עליו נטל הראיה ונטל השכנוע.
פעולתה של רשות מס המעוגנת בחוק, מוחזקת כפעולה שנעשתה כדין והמעונין בביטולו של הצו שהוציאה הרשות, הוא הנישום המערער עליו.
לכן על הנישום רובץ הנטל לשכנע את בית־המשפט, כי יש לבטל את הצו או לשנותו.

ד. שאלות העולות מהנמקת בית־המשפט

ההנמקה הנזכרת מעוררת שאלות אחדות הראויות לדיון. אמנה אותן אחת לאחת:

ראשית, מהו אופיו של ערעור מס? האם מוצדקת ראייתו כתובענה אזרחית או שמא לפנינו הליך מינהלי? חשיבות הסיווג נעוצה בניסיון שנעשה בפסק־דין ארד ללמוד היקש מנטל השכנוע המוטל, בדרך כלל, על תובע במשפט אזרחי על נטל השכנוע המוטל על מגיש ערעור המס.

שנית, מהם השיקולים הכלליים העומדים בפני המחוקק והפרשן, בבואם לקבוע על מי מוטל נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות?

שלישית, מהי משמעות החזקה שפעולתה של הרשות היא פעולה כדין? מהם תחומי חלותה, והאם ראוי לעשות שימוש בחזקה זו בערעורי מס?

ה. אופיים של ערעורי מס

איני שותף לעמדת בית־המשפט בפרשת ארד, שמצא לנכון לראות בערעור מס הליך שניתן להשוותו להליך אזרחי. לדעתי, מדובר בהליך מינהלי באופיו.

העובדה שעל הליכים אלה הוחלו מקצת תקנות סדר הדין האזרחי,[17] ואולי אפילו רובן, אינה יכולה להשפיע על אופיו של ההליך, ממש כשם שהקביעה בסעיף 20(ב) לתקנות בית־המשפט הגבוה לצדק התשמ"ד-1984, כי "בכל עניין שלא נקבע בתקנות אלה רשאי בית־המשפט לפי שיקול דעתו, אם ראה צורך בכך לעשיית צדק, לנהוג כדרך שנוהגים במשפט לפני בית־המשפט המחוזי" (ההדגשה לא במקור) – אינה הופכת את ההליך בבג"ץ להליך אזרחי דוגמת זה המתנהל כרגיל בבית־משפט מחוזי.

ההפניה לתקנות סדר הדין האזרחי באה מטעמי יעילות וקיצור, דהיינו כדי לחסוך את הצורך למנות מחדש את התקנות שרוצים להחיל בערעורי מס. התאמתן של רוב תקנות סדר הדין האזרחי להליכי ערעור מס נובעת מכך שהן נועדו להכרעה בסכסוך, ולפתרון

17. תקנה 9 לתקנות בית־משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ס-1978; תקנה 10 לתקנות מע"מ ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976.

nevo.co.il

"סכסוך" יש טכניקות אופייניות בין אם הוא נושא אופי אזרחי ובין אם הוא נושא אופי מינהלי.

המאפיין את ההליך המינהלי הוא השימוש שנעשה בו נגד פעולה או החלטה של רשות שלטונית או ציבורית, במסגרת הכללית של סמכויותיה כפי שנקבעו בחוק.

בהתאמה, ערעור מס הכנסה בא להעביר תחת שבט הביקורת החלטה או קביעה של רשות מוסמכת[18] (פקיד השומה, מנהל מע"מ) שנעשתה במסגרת סמכויותיהם הסטטוטוריות.[19]

יושם אל לב, כי בערעורים אלה לא המדינה היא הצד, אלא דווקא הרשות השלטונית, ובכך דומה ההליך לזה שהתקיים בבג"ץ.[20] יתר על כן, מטרתו המיידית של ההליך, על הסעד המתבקש בו, אינה להשיב את הכסף שנגבה,[21] אלא להעמיד במבחן את שיקול הדעת שהפעילה רשות המס.

נראה שלא ניתן לומר על ערעור מס, אפילו שהוא נמצא ב"תחום האפור" שבין עניין הנוגע להפעלת סמכות "פרטית" ו"שלטונית",[22] אלא מדובר בהפעלת סמכות שלטונית מובהקת. מכאן, שאין לקבוע בהכרח שהכללים הנוגעים לחובת הראיה בהליך אזרחי חלים גם על ערעורי מס הכנסה.

בכל מקרה, השאלה שעמדה לפני בית־המשפט בפרשת ארד היתה פרשנותו של חוק, קרי סעיף 83(ד) לחוק מע"מ. אם יהיה נכון לפרש חוק זה – במקרה שהספרים לא נפסלו – כמטיל את חובת הראיה על רשות המס, לא יובל אימוצם בתקנות של חלקים אלה או אחרים של תקנות סדר הדין האזרחי לפגוע במסקנתנו זו.

אמנם תקנות יכולות להיות לעזר בפירוש חוק, אך אין לראות בהן טוף פסוק בבחינת "כזה ראה וקדש".[23] מכאן, שהנימוק המתבסס על השוואת מעמדו של המערער בערעור מס לחובע בהליך אזרחי, והקביעה, שכשם שהתובע בהליך אזרחי בהיותו "המוציא מחברו" נושא בחובת הראיה, כך גם בהכרת לגבי המערער בערעור מס – אינה יכולה לעמוד.

18. השוו בג"צ 991/91 פסטרנק נ' שר הבינוי והשיכון ואח', פ"ד מה (5) 53, 57 סעיף 4.

19. השוו גם דעת יחיד של השופט י' כהן בע"א 175/77 מדינת ישראל נ' רמאדן, פ"ד לב (2) 673, 675. פרופ' זמיר, בספרו השפיטה בעניינים מינהליים (1987), רואה בערעורי מס עניין מינהלי (ראו שם, 410).

20. ראו פסטרנק, לעיל, הערה 18.

21. בג"צ 61/64 מיכאלי ואח' נ' מנהל מס עזבון, פ"ד יח (2) 492.

22. השוו בג"צ 731/88 מיקרו־דף נ' חברת החשמל, פ"ד מא (2) 449, 456 סעיף 6.

23. כביטויו של השופט ד' לוין בע"א 516/88; ר"ע 309/86 אכרט נ' אזולאי, פ"ד מ (4) 690, 706. כאן המקום להזכיר, שלעניין מס הכנסה (אך לא מע"מ) קובעת תקנה 10 לתקנות בית־משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978, כי "מקום שהמשיב חייב על־פי הפקודה להצדיק את השומה, חייב הוא להתחיל בהבאת ראיותיו...". לכאורה תקנה זו מראה את עדיפות הפרשנות הפשוטה של סעיף 155 על תחולת תקנות 458-459 לתקנות סדר הדין האזרחי המותלים על ערעורי מס הכנסה.

nevo.co.il

ו. חובת הראיה – שיקולים כלליים

מהם השיקולים המדריכים את המחוקק ואת הפרשן בבואם לקבוע על מי מהצדדים בהליך נתון מוטלים נטל השכנוע והחובה להביא ראיות? קשה למצות במסגרת זו את כלל השיקולים הבאים בחשבון. אסתפק בהבאת השיקולים הנראים לי כמרכזיים. נראה, שמקצת שיקולים אלה הם בעלי אופי עקרוני ומקצתם בעלי אופי פרגמטי.

באשר לשיקולים העקרוניים, בראש ובראשונה ראוי להזכיר את האינטרס לשמור על היציבות והביטחון המשפטיים. שיקול זה מכתיב שמירה על הסטטוס-קוו. לפיכך, מי שבא לשנות את הסטטוס-קוו, עליו מוטלת החובה לשכנע את בית־המשפט כי מן הראוי לעשות כן. מכאן נובע הכלל, כי "המוציא מחברו – עליו הראיה".

מטרתו של התובע בהליך האזרחי היא להביא לשינוי במערכת הזכויות והחובות שבין הצדדים, שינוי שיסיל על הנתבע חובה לעשות איזו שהיא פעולה (למשל, לשלם כסף או לבצע שירות) או חובה לסבול פעולה הנעשית נגדו. אולם בהקשר רחב יותר ניתן לראות כשינוי ב"סטטוס קוו" גם כאשר התובע מבקש, באמצעות הליך אזרחי, "לשריין" זכות קיימת בפני התקפה עתידית, כגון עתידה לפסק־דין הצהרתי שהתובע פעל כדין כאשר ביטל חוזה בשל הפרתו על־ידי הנתבע.[24] גם בהפיכת זכות השנויה במחלוקת – בפועל או בכוח – לזכות משוריינת מכוחו של פסק־דין ניתן לראות שינוי בסטטוס קוו. אמנם לא מבחינת תוכן הזכויות והחובות, אבל מבחינת פוטנציאל אכיפתן והיכולת להסתמך עליהן ללא חשש מפני התקפה.

מאותה סיבה, תביעה להצהרה על אבהות[25] או תביעה להצהרה בדבר קיומו של סטטוס (כגון, נשוי או גרוש, או היות התובע בגיל מסוים),[26] אף שאינה יוצרת סטטוס, יש בה שינוי של מצב העניינים הקיים, שכן מעתה ואילך יוכל התובע להסתמך על פסק־הדין כדי לזכות במכלול הזכויות הניתנות לבעל סטטוס זה. לכן מוצדק שחובת הראיה על שתי צורותיה תהא מוטלת על התובע.

---

24. השוו י' זוסמן, סדר הדין האזרחי (ש' לוין – עורך, מהדורה שביעית, 1995) 556; ע"א 440/70 עאנם נ' ריא פיאד, פ"ד כו (2) 829, 837; ע"א 620/74 מור נ' פלוני, פ"ד ל (1) 218, 220. בפסק־דין ארד עצמו, בעמ' 130 סעיף 12, נאמר כי "תובע נחשב למוציא מחברו אפילו אם אינו בא לשנות כלל את המצב, אלא דורש להצהיר על מצב משפטי מסוים, או המאשר מצב עובדתי כסוים, מבלי להוציא דבר הנמצא בידי הנתבע. הכלל שהתובע הוא "המוציא מחברו" חל גם כאשר בתביעה מבקש התובע להשאיר מצב עובדתי ו/או משפטי מסוים על כנו ואינו מבקש סעד נוסף של אכיפה או של "תשלום כסף".

25. ראו מור, שם 220.

26. מקובל לראות גיל כעניין של סטטוס. ראו, למשל, ע"א 436/59 נחום נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יד, 145; המר' 452/60 ע"א 103-104/60 דהרי נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ע מט 149; ע"א 181/62 מלר נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד טז 1926; ע"א 472/64 ענבי נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יט (1) 645. אך ראו דעה אחרת A. Shaki, "Is Age a Matter of Status?" 4 Isr. L. Rev. (1969) 371.

nevo.co.il

שיקול מהותי אחר נוגע לשאלה אם שני הצדדים נחשבים כנמצאים במעמד שווה. אם צד אחד נתפס כחלש יותר, תהיה לכך השפעה הן על חובת הראיה והן על כמות הראיה. זוהי, ללא ספק, אחת הסיבות (אם כי לא היחידה) להטלת חובת הראיה במשפט הפלילי על המדינה ולדרישה שמידת ההוכחה תהיה מעל לכל ספק סביר.[27]

לעתים מובאת בחשבון השאלה מי מבני הצדדים ישא בתוצאות המזיקות יותר במקרה שתתקבל גרסת הצד שכנגד. שיקול זה, יחד עם השיקול הקודם, משפיע על חובת הראיה במשפט הפלילי, ומכאן גם צמח הכלל שלפיו כאשר צד להליך אזרחי מייחס לחברו עבירה פלילית כגון מרמה, עליו מוטלת חובת הראיה.[27א]

לעתים מובא בחשבון השיקול של מידת ההסתברות שעובדה מסוימת קיימת, או אם שכיחותה רבה או מעטה.[28] ככל שקיומם של עובדה או מצב עניינים מסתבר יותר, כן ניטה להטיל את החובה להוראות כי במקרה ספציפי המצב שונה – על הטוען.

כך למשל, רוב בני האדם הם שפויים בדעתם ונהנים מתקינות שכלית. לכן, מי שטוען שאדם פלוני אינו שפוי או מפגר בשכלו, עליו חובת הראיה.[29]

כך גם כאשר קיים כלל ולו חריג. סביר להניח שהמקרים שיכנסו בגדר החריג ולא בגדר הכלל יהיו מעטים באופן יחסי, ומכאן שחובת הראיה לקיומו של חריג כזה תיא על הטוען.[30]

ניתן לראות שיקול זה כאחד מביטוייו של שיקול רחב יותר, שבקביעת נטלים יש לבחור במלופה אשר תוליך בטווח הארוך למספר רב של תוצאות נכונות או במינוח אחר – לכמות קטנה יותר של טעויות.[31]

---

27. אין זה הניסוח היחיד. ניסוח אחר נוגע לשאלה מי ישא בסיכון של החלטה שגויה (ראו א' שטיין, "הצעת החוק בדבר החלפת סעיף 10א לפקודת הראיות: רעיונות חדשים עם פנים ישנות", מחקרי משפט י (תשנ"ג) 157, 163-164.

27א. Phibson, **on Evidence** (12th ed., 1976) sec. 2128, 909, וכן 48 (sec. 114). השוו גם ע"א 475/81 זיקרי נ' "כלל" חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מ (1) 592.

28. וראו גם James, **Civil Procedure** (1965) 248-266.

29. השוו סעיף 18 לחוק העונשין, תשל"ז-1977. בינתיים הוחלף סעיף זה על-ידי חוק העונשין (תיקון מס' 39) (חלק מקדמי וחלק כללי), התשנ"ד-1994, כאשר לפיו בטענת אי-שפיות כמו בסייגים אחרים לאחריות פלילית על הטוען (בדרך כלל, הנאשם) חובת הבאת הראיות, אך כל ספק בשאלה יפעל לשובת הנאשם, כלומר, נטל השכנוע הסופי הוא על התביעה. ראו סעיפים 34ח, 34ה, ו-34כב(ב) לחוק המתוקן.

30. ע"א 458/82 וילנר נ' גולני, פ"ד מב (1) 49, 57-58; פטור הוא בגדר חריג ולכן הטוען לקיומו עליו הנטל. ע"א 373/65 אבן נ' פקיד שומה כפר-סבא, פ"ד כ (2) 159, 161; ע"א 659/77, 660 שורקה ואח' נ' קרים ואח', פ"ד לב (1) 393, 400; ע"א 392/82 מנהל מס שבח נ' בן דרור, פ"ד לט (2) 540, 545; ע"ש 30/91 אברהמי נ' מע"מ, מסים כרך ו (5) ה-234; וראו גם זמיר (לעיל, הערה 4) 303.

31. ראו, למשל, ע"א 368/64 בית זיוד בע"מ נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ, פ"ד יח (4) 561, 566 מול האות ג; ע"א 513/67 כהן נ' שהבר (שרייבר) פ"ד כב (1) 194; ע"א 170/63 המועצה המקומית כפר אתא נ' סלמה, פ"ד כ (1) 632, 635 מול האות ב.

שיקול בעל אופי פרגמטי יותר, המשפיע בעיקר על הקביעה על מי מהצדדים מוטלת החובה להתחיל בהבאת הראיות (אך לפעמים גם על מי מוטל נטל השכנוע), הוא לגבי הקביעה למי מהצדדים יש גישה טובה יותר לראיות, שכן, מטעמי נוחיות והגינות כאחד, יהא הוא הצד שישא בנטל זה.[31א]

שיקול פרגמטי אחר הוא, שבדרך כלל אין להטיל על אדם את הנטל להוכיח יסוד שלילי הקשה להוכחה ושלא ברור מה בדיוק נדרש להוכיח כדי לבסס את קיומו.[31ב] בדרך כלל מי שעליו מוטל נטל השכנוע, הוא גם הנושא בנטל הבאת ראיות. אך לעתים חל פיצול בין השניים. כך הוא המצב למשל בהגנות המשפט הפלילי, כגון ההגנה העצמית, הצורך, הכורח והצידוק, שבהן נטל השכנוע הסופי הוא על התביעה, אך על הנאשם החובה להביא ראיות שיעלו את שאלת קיום ההגנה על שולחן הדיונים.[32]

הסיבה לפיצול זה נעוצה בצורך למצוא פשרה בין אינטרסים ושיקולים נוגדים. כך, בעניין הגנות המשפט הפלילי, קיים מצד אחד השיקול ששאלת קיום הסייגים לאחריות הפלילית היא רכיב מרכיבי האחריות, ועל כן חלים כאן אותם שיקולים הקובעים, שבשאלת האחריות נטל השכנוע הוא על התביעה. אולם מן הצד האחר, סייגים הם בגדר חריגים. הם מצויים בידיעתו המיוחדת של הנאשם. לא יהיה זה צודק או מעשי לדרוש מהתביעה להביא ראיות על דרך השלילה, הייגו שלא התקיימו בכל עבירה ועבירה הנסיבות הנותנות מקום לתחולת אחת או יותר מההגנות האפשריות.

ז. נטל השכנוע בערעורי מס הכנסה עקב השיקולים הכלליים

אם נתעלם לרגע מן ההוראות הסטטוטוריות בסעיף 155 לפקודת מס הכנסה וסעיף 83(ד) לחוק מע"מ, שמטרתן המקורית היתה, כאמור, לעודד את ציבור הנישומים והעוסקים לנהל ספרים תקינים, נראה שאין הצדקה לקביעת עיקרון כללי, שלפיו המערער בערעור מס הוא הצריך לשאת בנטל השכנוע או אפילו בחובה להביא ראיות. ראשית, מי ש"מוציא מחברו" או מי שבא לשנות את ה"סטטוס קוו" הוא רשות המס, שהרי הנישום או העוסק (למעט מקרים שבהם הוא מבקש הכרה בפטור[32א] או בהוצאות במס הכנסה[33] או בזכותו

31א. ע"א 206/89 רז נ' בית־חולים אלישע בע"מ ואח', פ"ד מז (3) 805, 817.

31ב. ראו שם, 819.

32. ראו חוק העונשין (תיקון מס' 39) (חלק מקדמי וחלק כללי), התשנ"ד-1994 הסעיפים הנזכרים לעיל, בהערה 29. הפרשנות האחרת שהתייחסה לנטל ההוכחה והשכנוע בהגנת הצורך, בפסק־הדין ע"פ 10/49 היועץ המשפטי לממשלה נ' פתניאב, פ"ד ב 424, אין לה עוד תוקף. ראו א' אנקר ור' קנאי, "הגנה עצמית וצורך לאחר תיקון מס' 37 לחוק העונשין", פלילים ג (תשנ"ג) 5.

32א. ראו לעיל, הערה 30.

33. למשל, ע"א 435/65 נג'יד נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כ (3) 287; עמ"ה 87/87 ענבר נ' פקיד שומה גוש דן, פר"א יח 335; ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד שומה רמת־גן, פ"ד יח (2) 548; ראו גם א' נמדר, דיני מסים (מסי הכנסה) (מהדורה שנייה, 1991) 226 סעיף 1205א.

לנכות מס תשומות במע"מ,[34] אינו מבקש לשנות דבר אלא "להדוף" את התקפתן של רשויות המס על כיסו.

אמנם ניתן לטעון, כי המדינה שרשות המס פועלת כזרוע מזרועותיה, מפעילה את זכותה שהיא זכות הציבור בכללותו הנגזרת מן "האמנה החברתית", שלפיה מסכימים האזרחים שפעילות המדינה תמומן מכיסם של יחידיה,[34א] אך בכל זאת היא באה לקחת מהאזרח כספים שהגיעו לידיו עקב פעילותו הכלכלית. ואם נוצרת מחלוקת בשאלה אם סכום מסוים מתוך הכספים המוחזקים על־ידי הנישום מגיע למדינה כדין, הרי שה"סטטוס קוו" הוא לצדו של האזרח המחזיק בפועל בכספים ולא לצד המדינה המסתמכת על אותה "אמנה חברתית" מופשטת. כלומר, יש להבחין בין זכותה העקרונית של המדינה לגבות מס מאזרחיה, לבין הקונקרטיזציה של אותה זכות לגבי נישום מסוים וסכום מסוים.

בעניין זה הסטטוס קוו הוא לצד האזרח המחזיק בכספים ולא לצד המדינה המתבססת על זכותה העקרונית.

אמת, שפורמלית הוציאה רשות המס צו, הקובע את השומה נשוא הדיון הערעורי בבית־המשפט, ולכן ניתן לכאורה לטבור, כפי שסבר בית־המשפט בפרשת ארד, שהמערער הוא זה שבא לשנות את הסטטוס קוו, אך, לדעתי, אין זו ראייה נכונה של מצב הדברים. הפיצול המלאכותי בין הצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה שניתן לאחר שמיעת ההשגה על השומה, או בין ההחלטה בהשגה לפי סעיף 82(ב) לחוק מע"מ – שהם פורמלית נשוא הערעור בבית־המשפט – לבין הערעור עצמו – אינו מוצדק. יש לראות את ההליך, שתחילתו במישור ההתדיינות אצל רשויות המס וסופו התדיינות בבית־המשפט, כמסכת שלמה אחת, ובהליך זה אין ספק שמי שמבקש לכפות על הנישום או על העוסק להיפרד מכספו – הוא רשויות המס.

אין גם מקום להשוות את מצבו של המערער בערעור מס לזה של התובע המגיש תובענה לפסק־דין הצהרתי. כפי שכבר נאמר, המבקש סעד כזה משתוקק "לשריין" זכות בפני תקיפה עתידית, או להכין לעצמו "קרש קפיצה" לקבלת סעדים מסוימים בעתיד.

היוזמה לנקוט הליך לפסק־דין הצהרתי היא בידי התובע. לעומת זאת, המערער בדיני המס אינו יוזם אלא מגיב לשומה או לקביעת מס של הרשות ולהחלטה הדוחה את השגתו, שתיעשה סופית ואופרטיבית רק אם לא יגיש את ערעורו לבית־המשפט.

שנית, הדעה המקובלת בעניין מס הכנסה היא, שהחיוב במס הכנסה בשיטה המקובלת אצלנו אינו חל מניה וביה על כל תקביל או רווח או על כל הכנסה במובנו של מושג זה בתורת הכלכלה, אלא רק על הכנסות הנובעות מאחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה.[36]

---

34. למשל, ע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסים, כרך 1 ה-119, ה-120.

34א. השוו י' אדרעי, "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה", מסים ח.6, כא-20, עמ' 29 ואילך.

35. א' ויתקון, דיני מס הכנסה (מהדורה רביעית, 1969) 60.

36. ראו א' רפאל וד' אפרתי, דיני מס הכנסה (מהדורה שנייה, 1985) כרך ראשון 26; א' נמדר, דיני מסים (מהדורה שנייה, 1991) 41 סעיף 203; י' אדרעי, "בס"ס מס כולל בישראל",

אמנם נראה כי לאחרונה יש מהלכים לדעתו של אדרעי,[37] כי מקור "העוללות" בסעיף 2(10) מקרב את שיטת המיסוי בישראל לשיטת המיסוי האמריקנית, שבה שולט הכלל הרחב כי כל התעשרות נחשבת להכנסה החייבת במס,[38] אך עדיין חלה הגבלה המתבקשת מאפיון המקורות בסעיפים 2(1) עד 2(10), שמדובר במקורות עסקיים להבדיל ממקורות בעלי אופי פרטי.[39]

בכל מקרה, לא ניתן בשיטתנו לומר, שמי שטוען שאינו חב מס מנסה להכניס עצמו לגדר חריג, ושעל כן מוצדק מטעם זה להטיל עליו את חובת הראיה. מע"מ הוא אמנם מס המוטל על בסיס רחב יותר מאשר מס הכנסה,[40] אך גם כאן, בהגדרת "עסקה" יש לכל אחד מיסודותיה (כגון "מכר") היבט קוואיסטי, ואין משתמשים בנוסחות כוללניות. לכן, גם בהקשר זה, אין לראות בהכרח באי החיוב במס את היוצא מן הכלל, ולהטיל על האזרח את הנטל להראות שאין הוא חב במע"מ על הפעולות שהוא נוקט.

שלישית, אין גם לומר שניסיון החיים מראה, שרוב הנישומים או העוסקים בדרך כלל אינם מצהירים הצהרות אמת בפני רשויות המס. מסירת הצהרות ודיווחים כוזבים היא בגדר עבירה פלילית.[41] בתחום הפלילי קיימת חזקת החפות.[42] חזקה זו, המטילה על המדינה להוכיח את אשמת הנאשם מעל כל ספק סביר, אינה נובעת רק מהרצון להגן על הפרט בפני כוחה העדיף של המדינה ולהטיל על המדינה את סיכון המשגה,[43] אלא גם מההנחה המבוססת על ניסיון החיים, שרוב אזרחי המדינה הם שומרי חוק ואינם עוברי עבירות. נראה, שאין סיבה שלא להתייחס לניסיון חיים זה בתקף גם במישור הדין שאינו פלילי וגם מטעם זה אין זה מהמידה להטיל על האזרח את הנטל להוכיח, שאין הוא חב במס בפי שדורשת הרשות.

משפטים יב (תשמ"ג) 431; אדרעי, "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז (תשמ"ז), 25; י' פלומין, "על תורת המקור בפקודת מס הכנסה", מסים ג.6. א-10; א' יורן, "ארבעים שנה לדיני המסים", משפטים יט (תש"ן) 755.

37. במאמרו של אדרעי, "דוקטרינת המקור, סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג", שם, 35.

38. ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פד"א כא 345, 349.

39. שם, 349.

40. ראו לעניין זה דברי הנשיא שמגר בבג"צ 69/81 אבו עיטב נ' מפקד איזור יהודה ושומרון ואח', פ"ד לו (2) 223, 317 בין האותיות ב-ג; וכן ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מא (3) 635, 640 בין האותיות ג-ד; ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד לט (4) 3, 8.

41. למשל, סעיפים 217; 220 (1)-(4) לפקודת מס הכנסה. סעיפים 117(3) לחוק מע"מ.

42. א' הרנון, דיני ראיות חלק א (1972) 190.

43. שטיין (לעיל, הערה 27) י 164; וכן א' שטיין, "סעיף 10א לפקודת הראיות ופירושיו, התפתחות חיובית או סכנה לעיוות דין", משפטים כא (תשנ"א-תשנ"ב) 325, 330.

כפי שציינתי בפתח הדברים, כאשר קיימים נתונים מחשידים, כגון גילוי מקרה של אי־דישום תקבול[44] ולו בסכום קטן, גידול הון בלתי מוסבר,[45] או העדרם של ספרים, או קיומם של ספרים הנראים כלוקים בחסר, נסתרת ההנחה בדבר הציות לחוק.[46]

רביעית, האם הנישום או העוסק נמצא בהכרח ובכל מקרה במצב טוב יותר מרשויות המס מבחינת אפשרות הגישה לראיות? התשובה לשאלה זו אינה חד־משמעית.

מצד אחד ניתן לטעון, שאין כמו הנישום היודע פרטים על עסקיו. אולם, מצד אחר, במורכבות חיי הכלכלה בימינו, ובעיקר בתקופות של תנודות במדיניות הכלכלית, המשפיעות על שער המטבע ועל שערי הריבית, לא קל תמיד לנישום מהשורה לדעת בטווח הקצר על מצב עסקיו אם מרווית הוא או מפסיד, ולא לכל אחד יש האפשרות להעסיק מנהלי חשבונות, רואי חשבון ויועצי מס.[46א]

לעומת זאת, לרשות שלטונות המס עומדים מכשירים רבים לבירור הכנסתו או מחזור עסקיו של אדם, וזאת באמצעות הנישום עצמו, הנדרש להגיש דו"חות והצהרות,[47] ובאמצעות מקורות מודיעיניים. החוק מסמיך את רשויות המס לגבות ראיות, לעיין במסמכים וללקט מידע ממקורות שונים.[48] לרשות רשויות המס עומד צוות של רואי חשבון וכלכלנים, שלהם היכולת לראות את מצב השוק בכללותו ואת מצבם של עסקים הדומים לאלה של הנישום.[49]

לכך יש להוסיף, שלרשות הנישום אין עומד המכשיר הדיוני של שאלונים וגילוי מסמכים, שכן התקנות הנוגעות לסדרי הדין – הן במס הכנסה והן במע"מ – מוציאות באופן מפורש את תחולת תקנות סדר הדין האזרחי בעניינים אלה.[50] מכאן, שקשה לקבוע שתמיד או אפילו ברוב המכריע של המקרים יש לנישום מקורות מידע טובים יותר מאלה של רשויות המס.

---

44. סעיף 145ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה.

45. למשל, משולם (לעיל, הערה 10).

46. למשל, ע"א 98/56 היועץ המשפטי לממשלה נ' לויטר, פ"ד יא 465; ע"א 51/85 דהאן נ' פקיד שומה, פד"א יז 401.

46א. פסק־הדין בעניין ע"א 5024/90 בוהדנא נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מז (3) 1, מהווה דוגמה מצוינת לכך שלא קל לקבוע את שיעור הרווח. במקרה ההוא הגיע מנהל מע"מ למסקנה כי שיעור הרווח בשנה נסוימת ירד לעומת הרווח בשנה הקודמת. ואילו מומחה מטעם המערער הגיע למסקנה, תוך שימוש בשיטת חישוב שונה, ששיעור הרווח באותה שנה דווקא עלה בהשוואה לשנה הקודמת.

47. למשל, סעיפים 135(1); 135א לפקודת מס הכנסה; סעיף 108(2) לחוק מע"מ.

48. למשל, סעיף 135(4) לפקודה; סעיף 108(1) לחוק מע"מ.

49. השוו דברי השופט ויתקון בד"נ 14/65 חברת משה פיינר נ' פקיד שומה תל־אביב 1, פ"ד כ (1) 533, 539.

50. תקנה 9 לתקנות בית־משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978; תקנה 10 לתקנות מע"מ ומס קנייה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976. סדרי הדין בערעורי מס

nevo.co.il

לבסוף, האין הטלת הנטל על הנישום או העוסק בגדר חיובו להוכיח יסוד שלילי? כלומר, שלא הרוויח כפי שטוען פקיד השומה או שמחזורו העסקי היה קטן יותר מזה שטוען מנהל מע"מ.

ח. היש מקום לעשות שימוש בחזקה שפעולת הרשות היא כדין, כדי לקבוע שנטל הראיה בערעורי מס הוא על האזרח?

כדי לענות על השאלה, יש לבחון את הנוסחה הקובעת, כי "חזקה על הרשות שמה שעשתה כדין עשתה וכל תנאי מוקדם לשימוש בסמכות קוים על ידה",[51] וזאת מן ההיבטים הבאים:

א. ההצדקה לקיומה של החזקה.
ב. האם יש קשר בין חזקה זו לבין הכלל, שלפיו המוציא מחברו – עליו הראיה?
ג. האם החזקה משתרעת על כל רכיבי פעולת הרשות?
ד. באילו נסיבות ולטובת מי פועלת החזקה?
ה. האם פעולתה של החזקה היא בהעברת החובה להביא ראיות בלבד, או שמא היא פועלת גם להעברת נטל השכנוע הסופי?

באשר לשאלת ההצדקה לקיום החזקה, נראה שהטעם העיקרי לכך נעוץ ברצון להגן על הרשות בפני הטרדה[52] ואין היא מבטאת פרי של ניסיון חיים בלשהו, שניתן ללמוד ממנו, כי ברוב המקרים הרשות פועלת על־פי המותווה לה בדין. אכן, קשה מאוד לקבוע אם זהו המצב. מספר ההליכים שנוקטים האזרחים נגד הרשות אינו אמת־מידה שניתן לסמוך עליה, שהרי רוב האזרחים או שאינם יודעים בדיוק את גדרי הסמכות של הרשות, או שהם חוששים בפני לתימה ברשות בפני טריבונלים מינהליים או שיפוטיים, או שאין להם אמצעים וזמן לנהל מערכה כזו.

אם אכן הטעם או אחד הטעמים המרכזיים נעוץ ברצון למנוע את הטרדת הרשות, הרי הוא קיים במידה קטנה הרבה יותר בערעורי מס הכנסה מאשר, למשל, בעתירות לבג"ץ.

שונים בעניין זה מסדרי הדין בבג"ץ, שכן בבג"ץ ניתן לעשות שימוש בנוסחה הכללית הקובעת שניתן להיזקק לנהגים המקובלים בבית־המשפט המחוזי, כאשר בית־המשפט רואה צורך בכך לשם עשיית צדק (תקנה 20(ב) לתקנות סדר הדין בבג"ץ, וזמיר (לעיל, הערה 4) 310 ואילך).

51. ע"פ 107/73 נגב תחנת שירות לאוטומוביל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד כח (1) 640.

52. השוו זמיר (לעיל, הערה 4) 301 (אמנם בהקשר אחר במקצת). יש להדגיש, שסטעם זה מתקיים גם במקרה שהרשות אינה צד בהתדיינות, כגון במשפטים פליליים או אזרחיים, שבהם תוקפים החלטה מינהלית בתקיפה עקיפה, שכן אם יוטל על הצד המסתמך על ההחלטה המינהלית להוכיח את דבר תקפותה – יהיה עליו במקרים רבים להביא את פקידי הרשות כעדים מטעמו, או לפחות לדרוש מהם למצוא ולהביא את כל המסמכים הנוגעים לאותה ההחלטה.

nevo.co.il

לבג"ץ מוגשות עתירות רבות בתחומים שונים ומגוונים, ומאז שצומצמו מחסומי השפיטות[53] וזכות העמידה[54] כמעט שאין להן גבול.

במקרים רבים המניע להגשת העתירה הוא הרצון להשיג הישג פוליטי מעצם קיום ההליך, או סתם לשם פרסומת או תהודה ציבורית. אולם ערעורי מס הכנסה נוגעים לתחומים מצומצמים ומוגדרים הן בהיקפם, הן מבחינת חוג בני האדם היכולים לפנות לבית־המשפט, הן מבחינת התנאים וההליכים שיש לקיים לפני הגשת הערעור, והן מבחינת הנושאים הנדונים בהם. הדיון אינו זוכה לפומביות,[55] והחשש להטרדת הרשות הוא מזערי.

לשאלת הקשר בין החוקה והכלל "המוציא מחברו עליו הראיה", בניגוד לאמור אגב אורחא במאמרו של זמיר,[56] אינני בטוח שיש קשר בין שני הכללים. כפי שאמרתי בפתח הדברים, נראה לי, כי מאחורי הכלל של "המוציא מחברו" במישור האזרחי עומד הרעיון של שמירת על ה"סטטוס קוו" המשפטי. כלומר, המשפט נקרא להגן על מעמדו של מי שבידו "הזכות" או ה"קניין", בפני מי שתובע כי "נכסים" אלה יועברו אליו.

ה"ברי" שבסטטוס קוו מוערף על ה"שפיא", נשוא התביעה. להגנה כזו יש טעם ביחסי האזרחים[57] איש כלפי רעהו, אך ביחסי האזרח והשלטון, ובאשר נשוא הסכסוך היא פעולה של הרשות הפוגעת בזכות יסוד של האזרח כגון שלמות הגוף, החירות והרכוש, עשויה להתעורר השאלה מי בא לשנות את הסטטוס קוו: השלטון, שבפעולתו פגע בזכות יסוד חוקתית או האזרח המנסה למנוע פגיעה בזכות זו?

על כל פנים, אין קשר בין העיקרון של חזקת התקינות כפי שהובא לעיל, לבין הטעם לקיומו של הכלל של "המוציא מחברו".

אשר לתחום פעולת החזקה, אם נשים לנגד עינינו את הטעם של מניעת הטרדה, ניתן עקרונית לומר שיש מקום להבדיל בין תובענה הבאה לתקוף את פעולת הרשות מטעמים פורמליים, כגון שהליך מסוים, שהוא תנאי לתקפות פעולת הרשות, לא נתקיים[58] לפי דרישות הדין, לבין טעמים שבמהות, כגון ששיקול הדעת של הרשות לא הופעל כהלכה. אין להקל על מי שבא לתקוף את הרשות מטעמים פורמליים גרידא, שכן יש לחשוש שלעתים הוא מונע על־ידי רצון לקנטר ולא על־ידי טעמים ענייניים. לעומת זאת, אין סיבה דומה להקשות על מי שמבקש להעמיד במבחן את שיקולי הרשות לגופו של עניין.

53. בג"צ 910/86 רסלר נ' שר הביטחון, פ"ד מב (2) 441, 472 ואילך.

54. ראו שם, 458 ואילך; ז' סגל, זכות העמידה בבג"ץ (1986) 235.

55. הדיון מתקיים בדלתיים סגורות, אלא אם הורה בית־המשפט אחרת, לפי בקשת הנישום (סעיף 154(ג) לפקודה; סעיף 83(ג) לחוק מע"מ.

56. זמיר (לעיל, הערה 4) 298.

57. לרבות המדינה, כאשר היא פועלת במישור המשפט האזרחי.

58. כגון קיום התייעצות בטרם החלטה. ראו, למשל, רע"פ 1088/86 מחמוד ואח' נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הגליל המזרחי, פ"ד מד (2) 417, 418; בג"צ 606/86 עבדל חי נ' משרד החינוך והתרבות, פ"ד מא (10) 795, 801; ד"נ 376/90 Anheuser-Busch Inc. נ' Budjovicky Budvar, פ"ד מו (4) 843.

זאת ועוד, מאחר שעניינים פורמליים מוסדרים בדרך כלל בצורה מפורטת בחיקוק, אין זו משימה קשה לרשות המינהלית למלא אחר דרישות אלה בכתבן וכלשונן. לכן מוצדקת ההנחה הראייתית, כי אכן בפועל כך נהגה הרשות. ואילו לגבי דרך הפעלת שיקול הדעת, תוך שקילת כל השיקולים הרלוונטיים, ואלה בלבד, ותוך מתן משקל מתאים לכל אחד משיקולים אלה, אין פתרונות חדים וחלקים של "שחור-לבן". תיתכנה גישות שונות ומגוונות להכרעה בנושא פלוני, ואין על כן הצדקה להעמיד את הרשות בחזקת מי שהגיעה להכרעה עקב הפעלת שיקול דעת מניח את הדעת, מנקודת ראות הנוף המעביר את ההחלטה בכזר הביקורת, בעיקר בית־המשפט.

יתר על כן, אי החלת חזקת התקינות על דרך הפעלת שיקול הדעת לא תחשוף את הרשות להטרדות, שכן ידוע לכל שהקריטריונים להתערבות השיפוטית מצומצמים ונדרשת אי־סבירות קיצונית או אי־סבירות מהותית כדי שהערכאה השיפוטית תתערב בהחלטה המינהלית. לכן, חזקת התקינות כבסיס להעברת נטל השכנוע והחובת להביא ראיות "לכל רוחב החזית" של הוצאת השומה או קביעת המס, נראית לי כבלתי משכנעת.

אני ער לכך שהפסיקה לא עשתה את ההבחנה המוצעת והחילה את חזקת התקינות גם על דרך הפעלת שיקול הדעת,[59] אך האם מוצדק הדבר? מדוע עלינו לצאת מן ההנחה, ששוטר העוצר ללא צו אינו צריך לבסס ולהראות את דבר חוקיות המעצר, בהתבסס על חזקת התקינות? ומדוע יוטל על האזרח להראות, שהמעצר היה לא־חוקי? והרי, הלכה למעשה, הפסיקה שהחילה את החזקה גם על דרך הפעלת שיקול הדעת, ולא רק על ההיבטים הפורמאליים, ניתנה בבית־המשפט הגבוה לצדק, שבו פועלת החזקה במישור הדיוני ולאו דווקא במישור הראייתי.

אבהיר את דברי: אין בהכרח קשר בין הפעלת החזקה כטענת סף כדי לחסום את הכניסה בשערי בית־המשפט הגבוה לצדק לצורך דיון, לבין דרך הפעלתה כאשר הדיון בעיצומו, והשאלה העומדת היא מה צריך האזרח המתעמת עם הרשות להוכיח כדי להצליח בתובענה. במאמרו זמיר טוען כי:

> צו על תנאי, מרים כביכול את המחסום של חזקת החוקיות ומעביר את נטל הבאת הראיות אל הרשות המנהלית. למעשה, אין הוא אלא היתר מטעם בית־המשפט לקיים התדיינות לגופו של עניין.[60]

מדוע לא נאמר איפוא, שבהליך אשר בו מראש אין מחסום דיוני, כדוגמת ערעור מס הכנסה, והאזרח רשאי בו להביא את דברו בפני בית־המשפט באין מפריע, לא יוטל על הרשות לפתוח הנטל של הבאת הראיות בשאלות מהותיות הנוגעות לדרך הפעלת שיקול הדעת?

---

59. ראו, למשל, בג"צ 2314/91 נתן נ' רשות השידור, פ"ד מה (3) 436, 439; בש"פ 750/89 בובטס (מורנו) נ' מדינת ישראל, תקדין כרך 89 (3) 401; ע"פ 147/73 זיידל נ' מדינת ישראל, פ"ד כה (2) 19, 23.

60. ראו לעיל, הערה 4, 299-300.

בפסיקה נעשה ניסיון לטעון, כי הוקת התקינות אינה חלה מקום שעל הפרק עומדת פגיעה בזכות יסוד של האזרח, אך ניסיון זה נכשל.[61]

לכאורה, ניתן להבין את הרקע להחלטה זו בכך שלמעשה קשה לתאר פעולה של הרשות שאינה פוגעת בזכות מזכויות היסוד, כגון: החירות, הקניין, חופש העיסוק וכבוד האדם, ולפיכך קשה להבחין בין פעולות של הרשות הפוגעות בזכויות יסוד לכאלה שאינן פוגעות בזכויות יסוד. אך מקושי זה בהבחנה ניתן גם להסיק מסקנה הפוכה: מאחר שמול האינטרס של מניעת ההטרדה של הרשות עומד תמיד, או כמעט תמיד, האינטרס של שמירה על זכות יסוד של האזרח, יש לחתור לביטול החזקה או לפחות לצמצומה לעניינים פורמליים גרידא.

כשבודקים את פעולת החזקה, מיטשטש לעתים הגבול בין השאלה מתי אין החזקה חלה מדעיקרא, לבין נסיבות שבהן היא חלה, אך קיימות נסיבות נוספות שיש בהן כדי לסתור את חלותה. שהרי אין חולק שחזקה זו היא בת־הפרכה (Rebuttable), ובעיקר כאשר הנסיבות הסותרות מודקרות לעין על פני החלטת הרשות העומדת לביקורת השיפוטית.

זמיר, במאמרו הנזכר,[62] מונה כמה וכמה נסיבות סותרות כאלה, כגון סטייה מהנחיות מינהליות, אפליה, נימוקים סיתרים, אי־סבירות.[63] אם מקבלים את ההלכה המבוטאת בפסק־דין ארד, הרי יתקיימו מקרים שבהם לא יהיו לה השלכות מעשיות, ואת כאשר על פניה של החלטת רשות המס יהיה ניתן למצוא נסיבות הסותרות את החזקה.

לבסוף, איני סבור שיש לקבל את עמדת בית־המשפט בענין ארד, כאילו חזקת התקינות פועלת להעביר את נטל השכנוע. אם האינטרס העומד מאחורי השימוש בחזקה זו הוא מניעת הטרדת הרשות בתביעות סרק, יכול אינטרס זה לבוא על סיפוקו בהטלת

61. בג"צ 792/88 מטור ואח' נ' מפקד כוחות צה"ל בגדה המערבית, פ"ד מג (3) 542, 546-547.

62. לעיל, הערה 4.

63. שם, 304. דוגמה לקושי בהבחנה בין שלילת תחולת החזקה לבין סתירת החזקה, ניתן למצוא בפסק־הדין בע"א 457/89 כהן נ' שפרלינג, פ"ד מה (2) 177, 185. באותו ענין עמדה לדיון השאלה, אם נערכה ערבות בכתב בפני יו"ר ההוצאה לפועל כפי שנדרש בסעיף 3 סיפא לחוק הערבות, וזאת כאשר כתב הערבות לא נמצא בתיק. יו"ר ההוצאה לפועל העיד על עצמו שאינו זוכר את המקרה המסוים, אך נותן לעצמו "את מעט האשראי המוסרי" כי הזהיר את הערבים בדבר חבותם, כפי שהוא נוהג בדרך כלל. בית־המשפט העליון לא עשה שימוש בחזקת התקינות, כדי לתת תוקף לערבות הערבים, באומרו:

> אין צריך לומר שה"אשראי המוסרי" המועלה בדבריו הנ"ל של ראש ההוצאה לפועל, הוא תחליף בלתי מניח את הדעת לחובה לנהל דיון תקין, בו נרשמים עיקרו ולבו ואשר בעקבותיו מגובשת הערבות, עליה מוחלט ומוסכם, לנוסח כתוב שהוא קריא, קביל וברר קיימא.

ניתן לשאול, האם במקרה הנדון לא הוחלה חזקת התקינות מלכתחילה; או האם היא הועלתה ונסתרה מניה וביה על־ידי הנסיבות?

החובה להתחיל בהבאת הראיות (Burden of adducing evidence), תוך כדי הטלת נטל השכנוע הסופי על הרשות. שכן הרשות, הבאה בדרך כלל לפגוע בזכויות יסוד של האזרח, היא "המוציאה מחברה".[64]

פירוש הדבר הוא, שכאשר האזרח מביא ראיות הסותרות לכאורה את חזקת התקינות, נטל השכנוע הסופי מוטל על כתפי הרשות; ובהיות המאזניים מעויינות בסופו של הדיון, יהיה מקום לקבל את תביעת האזרח (בעניינו הערעור של הנישום או העוסק).

יש לזכור שגם בבג"ץ, לאחר שהביא העותר ראיות כדי לשכנעו להוציא צו על תנאי, הורם המחסום של חזקת התקינות,[65] ומכאן ואילך עובר נטל השכנוע על הרשות.[66]

ט. מבט משווה אל גישת המשפט האנגלי והמשפט האמריקני

למען ההגינות, עלי להודות שהתוצאה שהגיע אליה פסק־דין ארד, ואשר העמדתי בכור הביקורת ברשימה זו, עולה בקנה אחד עם העמדה שנוקט הן המשפט האנגלי והן המשפט הפדרלי האמריקני.

הכלל באנגליה הוא שנטל השכנוע הוא בכל מקרה על הנישום, ולכך ניתן גם ביטוי סטטוטורי.[67] ההנמקה הניתנת לעמדה זו היא, כי העובדות נמצאות בידיעת הנישום ולכן רק בדרך זו המערכת יכולה לפעול.[68] עם זאת, יש הרגשה של אי־נוחות, כי הדבר מאפשר למפקח המס להוציא שומות שרירותיות.[69]

בארצות־הברית חל דין זהה כאשר ההנמקה הניתנת היא שקיימת הנתה בדבר נכונות השומה וכאשר הכוונה היא ללא ספק לחזקת הרגולריות. אמנם נעשה ניסיון לשנות כלל

64. בע"א 109/87 חוות מקורה נ' יונס חסן, תקדין כרך 93(3) 753, 759 אומר השופט מלץ, כי חזקת הרגולריות מעבירה רק את נטל הבאת הראיות ולא את נטל השכנוע. בע"ב 3,2/84; נייטן נ' יו"ד ועדת הבחירות המרכזית לכנסת האחת־עשרה, פ"ד לט (2) 225, 249-250 נאמר, כי מי שרוצה לשכנע את ועדת הבחירות המרכזית לפסול רשימה שמילאה אחרי הדרישות הפורמליות שבחוק, חייב לשכנע את הרשות בקיום הצדק לשלילת זכות יסוד בראיות ברורות ומשכנעות, ולא די בראיות המתפרשות לכאן ולכאן.
אותו כלל המנחה את הרשות הסטטוטורית (במקרה זה ועדת הבחירות המרכזית) – דהיינו, שמי שרוצה לשלול זכות יסוד חייב לפרוק את נטל השכנוע – צריך, לדעתי, להנחות גם את בית־המשפט בבואו לבדוק את פעולות הרשות, אשר ביוזמתה באה לפגוע בזכות יסוד.

65. ומיר (לעיל, הערה 4) 299-300.

66. ומיר, במאמרו (שם, שם) מדבר על העברת נטל הבאת הראיות, אך איני בטוח שבהקשר שבו נאמרו הדברים התכוון המחבר לנטל הבאת הראיות ולא לנטל השכנוע הסופי.

67. Beckett and Sabine, **Revenue Investigations and Appeals Manual** (2nd ed.) (London, 1990) sec. 22.01. וראו TMA 1970 sec. 50(6).

68. שם, sec 22.03.

69. שם, sec. 22.04.

nevo.co.il

זה בקונגרס, כחלק מפרויקט של יצירת "מגילת זכויות של משלם המסים", אך הוא נכשל.[70]

לדעתי, אין להתרשם יתר על המידה מן ההשוואה, שכן מגמת המתוקק המקומי היתה, כאמור, לעודד ניהול ספרים תקינים ואילו הטלת נטל השכנוע על הנישום ללא הבחנה בין מקרה שבו נוהלו ספרים תקינים לבין מקרה שלא נוהלו ספרים כאמור, מסבלת מטרה זו.

י. סיכום

ההלכה בפסק־דין ארד, בדבר נטל השכנוע בערעורי מס מעוררת בעיות הנוגעות לשלושה תחומים: המשפט הפיסקלי, המשפט המינהלי שאליו משתייך המשפט הפיסקלי ודיני הראיות.

ברשימה זו העליתי ספקות בדבר נכונות ההלכה הגורפת, שלפיה נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בערעורי מס מוטלים על האזרח. הלכה זו אינה משרתת את מגמת דיני המס עצמם, המבקשים לעודד ניהול ספרים כדת וכדין. אין בהלכה עירנות מספקת לכך, שהמשפט הפיסקלי הוא ענף מענפי המשפט המינהלי ואין לדמותו להליך אזרחי רגיל.

השיקולים הכלליים של דיני הראיות בשאלת חלוקת נטלי השכנוע אינם מכתיבים דווקא את התוצאה שהגיע אליה בית־המשפט.

לבסוף, ההגמקה המתבססת על חזקת התקינות אינה נקייה מביקורת. השיקולים המכתיבים הסתמכות על חזקת התקינות בבג"ץ, אינם בהכרח זהים לשיקולים הצריכים לעמוד בערעורי מס.

בהיבט רחב יותר, אין זה ברור כלל אם השימוש הנרחב והכללי הנעשה בחזקת התקינות הוא מוצדק, ואם אין מקום לצמצם את תחולתה. ומכל מקום, יש להתייחס לחזקת התקינות כאל חזקה המעבירה את חובת הבאת הראיות בלבד ולאו דווקא את נטל השכנוע הסופי.

70. P. T. Morgan, **Tax Procedure and Tax Fraud** (st. paul Minn., 1990) sec. 7.

nevo.co.il