

העותר:

עו"ד יניב שקל

ע"י ב"כ עוה"ד משה שקל ו/או איתמר כץ
ו/או טלי יהושע ו/או שירה רוזנברג-הררי
ו/או אחי ממושרד שקל ושות'.
רח' קויפמן 4, תל-אביב 68012
טל: 03-5100833, פקס: 03-5100835

- נגד -

המשיב:

1. שר האוצר

2. מנהל אגף המכס והמע"מ במשרד האוצר - מדינת ישראל

עתירה

העותר מתכבד להגיש בזאת לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, המכוונת אל המשיבים או מי מהם, לבוא וליתן טעם-

1. מדוע לא יקבע ויצהיר בית משפט נכבד זה, כי תיקון סעיף 15(א) לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961 (להלן – "חוק מס הבולים" או "החוק"), אשר התקבל בכנסת ביום 1.6.2003 (להלן – "התיקון לחוק") הינו בטל.
2. לחילופין, מדוע לא יוציא בית המשפט הנכבד צו האוסר על המשיב 2 לפנות בדרישות גביה, להמציא לידיו "מסמכים אחרים" כהגדרתם בסעיף 15(א)(5) לחוק מס הבולים ו/או לביילם.

ואלו נימוקי העתירה:

עיקרי הטענות בקליפת האגוז

1. עניינה של עתירה זו הנה פגיעה בקניין, אשר מקורה בחקיקת התיקון לחוק, אשר עומד בניגוד להוראות חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (להלן - "חוק היסוד") ולמגבלות שחוק זה מטיל על האפשרות לפגוע בזכות הקניין.
2. העותר יטען, כי התיקון לחוק מס הבולים, יצר חבות חדשה ורחבה במס בולים, חבות אשר לא היתה קודם לאישור התיקון. החבות החדשה במס בולים מהווה שינוי דרמטי בדין הקיים עד כדי כך שלא יהא זה מופרז לומר, כי "התיקון" הקים לתחייה את חוק מס הבולים בהקשרים שונים.
3. פועל יוצא מכך הינו שהתיקון לחוק פוגע פגיעה של ממש בזכויות הקניין המוגנות בחוק היסוד, ועל כן עליו לעמוד במבחנים החוקתיים שהותוו בחוק היסוד ובפסיקה שפירשה אותו.
4. העותר יוסיף ויטען כי התיקון לחוק איננו חוסה תחת ה"הגנות" הקבועות בחוק היסוד, דהיינו: הוראות "פסקת ההגבלה" והוראות "פסקת שמירת הדינים", וזאת, בין היתר, לאור הפגיעה **הבלתי מידתית** בזכות הקניין, פגיעה אשר טבועה בעצם החלתו של חוק מס הבולים שהינו חוק "מס רע", באשר הוא אקראי, מפלה ובלתי כלכלי בעליל.

העותר אף יציג את נסיבות חקיקת התיקון לחוק, ואת התחזיות ליישומו עובר להרחבת הגביה על ידי המשיב 2, אשר לא צפו כל שימוש בתיקון לחוק לצורך הרחבת הגביה במס בולים, ויטען כי אין בביטול התיקון לחוק, כמתבקש בעתירה זו כדי לגרום לפגיעה בתחזית הגבייה ממס בולים שנצפתה על ידי המחוקק.

5. לחילופין יטען העותר, כי **אופן יישומו** של התיקון לחוק לכשעצמו על ידי המשיב 2, פוגע בזכות הקניין, באשר, בנוסף להיותו כשלעצמו בלתי מידתי, הרי הוא מהווה אף **הרחבה** של השימוש בחוק, באמצעים מנהליים שהינם רחבים וכופים תוך פגיעה בזכויות הקניין, עד כדי חריגה של ממש מ"ההסמכה המפורשת" שבחוק מס בולים ומהתכלית שעמדה בחקיקת התיקון לחוק. עוד יטען העותר, כי אופן יישום התיקון לחוק אף נוגד את עקרונות היסוד של שיטות המשטר, הואיל ופרשנות רשויות מס הבולים איננה סבירה, גוררת החלה רטרואקטיבית של מדיניות האכיפה החדשה ומנוגדת להבטחה מנהלית שיצרה הרשות.

תוכן העניינים

1.	מבוא	3
1.1	הצדדים לעתירה.....	3
1.2	זכות העמידה וערכאת הדיון.....	3
2.	רקע עובדתי	4
2.1	חוק מס הבולים – כללי.....	4
2.2	חוק מס הבולים - והביקורת עליו.....	6
2.3	חוק מס הבולים - אכיפתו החלקית והסלקטיבית, שנשתרשה כמנהג בארצנו.....	7
2.4	התיקון לחוק מס הבולים.....	8
2.5	פרשנות רשויות מס בולים את התיקון לחוק.....	9
הטענות המשפטיות		
3.	תמצית הטענות המשפטיות	11
<u>תיקון החוק סותר את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו</u>		
4.	הפגיעה בקניין	11
5.	פסקת שמירת הדינים שבחוק היסוד - איננה מכשירה את התיקון לחוק	13
6.	"פסקת ההגבלה" - איננה מכשירה את הפגיעה בקניין	15
6.1	מבוא.....	15
6.2	התיקון לחוק אינו "הולם את ערכיה של מדינת ישראל".....	15
6.3	התיקון לחוק פוגע בזכות הקניין במידה "העולה על הנדרש".....	17
<u>יישום התיקון לחוק על ידי רשויות המס - בטל</u>		
7.	אופן יישום התיקון על ידי רשויות המס פוגע בזכות הקניין	23
7.1	מבוא.....	23
7.2	יישום התיקון לחוק - בחריגה מהחוק המסמך.....	23
7.3	יישום החוק על ידי רשויות המס - פוגע בקניין במידה העולה על הנדרש.....	26
8.	האמצעים הננקטים כעת לאכיפת מס בולים - רטרואקטיביים ומנוגדים להבטחה שלטונית	27
8.1	יישום החלקי של החוק עובר להוצאת דרישות הרשויות - התגבש למנהג מחייב.....	27
8.2	יישום התיקון לחוק בניגוד למנהג שהשתרש מהווה החלה רטרואקטיבית של החוק.....	29
8.3	גבייתו של מס הבולים עובר לחודש יולי 2004 - מנוגדת להבטחה מנהלית שיצרה הרשות... ..	31
8.4	המדיניות החדשה של רשויות מס הבולים - איננה סבירה נוכח ביטולו הקרב של החוק.....	33
סוף דבר	35

1. מבוא

1.1. הצדדים לעתירה

1.1.1. העותר

העותר הינו עו"ד המתמחה בדיני מסים, ומגיש עתירתו כעותר ציבורי.

1.1.2. המשיב

המשיב 1 הינו שר האוצר בממשלת ישראל, אשר חתם על התיקון לחוק וממונה על ביצועו, כמו גם על ביצוע הוראות החוק.

המשיב 2 הינו "המנהל" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961, אשר ממונה על אכיפת חוק מס הבולים.

1.2. זכות העמידה וערכאת הדיון

1.2.1. עניינה של עתירה זו הנה בפגיעה בקניין, הנובעת מהתיקון לחוק, ואשר נעשתה שלא בהתאם להוראות חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

1.2.2. העותר מגיש עתירה זו כעותר ציבורי, הואיל וענייננו בשאלה חוקתית בעלת השלכה ציבורית רחבה, ובאינטרס ציבורי שנפגע מהשלכות התיקון לחוק. עם זאת, בענייננו, התיקון לחוק עשוי להפוך למעשה כל אדם בציבור ל"סרבן מס", כפי שיובהר להלן, ואף העותר נמנה על קבוצה זו של הציבור כולו.

1.2.3. לעניין מעמדו של העותר הציבורי, יפים הם דבריו של בית המשפט העליון בעניין האגודה לזכויות האזרח נ' יו"ר ועדת הבחירות¹, בקובעו, כי מעמדו של העותר הציבורי הוכר גם מקום שהוא אינו יכול להצביע על נגיעה אישית ישירה או על פגיעה אישית בו, וזאת כאשר מדובר בעניין ציבורי שיש לו נגיעה לאכיפתם של עקרונות חוקתיים. וכלשונו של בית המשפט:

"בית המשפט בהלכה פסוקה הרחיב עד מאד את זכות העמידה של העותר הציבורי. הוא עשה כן מקום שמדובר בענין בעל אופי ציבורי שיש לו נגיעה לקידומו של שלטון החוק, לאכיפתם של עקרונות חוקתיים, ומקום שמתבקשת התערבות כדי לתקן פגם מהותי בפעולת המינהל הציבורי. מעמדו של העותר הציבורי הוכר גם מקום שהוא אינו יכול להצביע על נגיעה אישית ישירה או על פגיעה אישית בו ... קביעת המדיניות בנושא המעמד הושפעה במידה רבה על ידי תפיסות היסוד הערכיות והמהותיות בדבר תפקיד הביקורת השיפוטית על מערך הרשויות במדינה. הרחבת המעמד היא חלק מתפיסה רחבה הרואה את תפקידו של בית המשפט לא רק כמכריע בסכסוך בין צדדים אלא גם כמופקד על שמירת שלטון החוק, גם כאשר תפקיד זה אינו כרוך בהכרעה בסכסוך בין שני צדדים. ... וכך, הוכר מעמדו של עותר ציבורי בנושאים שונים בעלי חשיבות ציבורית כללית הקשורים לשלטון החוק במובנו הרחב ולעניינים בעלי אופי חוקתי גם מקום שאין לו אינטרס אישי ישיר בנושא הדיון."

¹ בבג"ץ 651/03, האגודה לזכויות האזרח נ' יו"ר ועדת הבחירות, תק-על (1)2003, 445, עמ' 447.

1.2.4. גישה זו אומצה על ידי בית המשפט גם בעניין הס²:

"מקום בו מועלית טענה בדבר פגם חמור בפעולת המינהל השלטוני או כאשר העניין המועלה נושא אופי ציבורי שיש לו נגיעה לקידומו של שלטון החוק ולהתוויית הקווים המבטיחים קיומו הלכה למעשה, ובכל אותן סוגיות בעלות מהות משפטית יוצאות דופן הנוגעות לעקרונותיו של שלטון החוק, מקנים מעמד לעותר, אף אם אין הוא מצביע על נגיעה אישית ישירה או על פגיעה אישית בו."

1.2.5. זאת ועוד, העתירה דן היא בסמכות בית-המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, וראוי כי הוא יבררה:

ראשית, שאלת סמכותה של הרשות המחוקקת לחוקק חוק אשר פוגע בזכות הקניין, זכות המעוגנת בחוק היסוד, היא שאלה חוקתית בעלת השלכה ציבורית רחבה. שאלה חוקתית זו ראויה, על פי מהותה, לדיון בבית המשפט העליון בשבתו כבית דין הגבוה לצדק כערכאה ראשונה.

שנית, העתירה דן אינה מעוררת צורך להכריע במחלוקת ממשית בעניינים שבעובדה, ובהתאם, לא מתעורר הצורך בחקירות ובדיקות, אשר הכלים הראויים למימושן מצויים בידי ערכאה אחרת.

לבסוף, ההקשר בו מתעוררת העתירה דן הוא ביטוי למאבק בין מעשה ממשל מן הדרגה הנעלה – חקיקה של הכנסת, לבין האזרח, ולפיכך רצוי כי העתירה דן תידון בפני הערכאה שהינה סמכות השיפוט העליונה.

2. רקע עובדתי

2.1. חוק מס הבולים – כללי

2.1.1. חוק מס הבולים על מסמכים, תשכ"א – 1961 נחקק בשנת 1961. מקורו של החוק בהולנד והשימוש בו התפשט ליתר ארצות אירופה במהלך המאה ה-17.

2.1.2. החוק הישראלי משנת 1961 מהווה תחליף לפקודת מס הבולים המנדטורית משנת 1927, כאשר זו האחרונה נוסחה ע"י המחוקק המנדטורי, לפי דוגמת החוק האנגלי - The Stamp Act 1891. גם אותו חוק אנגלי מהווה תוצר של גלגול הוראות חוק קדומות שראשיתן בשנת 1694 (Stamp Act).³

2.1.3. החוק מטיל חיוב במס בולים על כל מערכת החיובים בישראל, אשר מוצאת ביטוייה במסמכים כתובים, בכפוף למערכת הפטורים המצויה בחוק.

² דנג"צ 4110/92, יואב הס נ' שר הבטחון ואח', פ"ד מח(2), 811, עמ' 812-813.

³ ראו דברי ההסבר להצעת חוק מס הבולים, תשכ"א-1961, ה"ח 1179.

2.1.4. כך, סעיף 2 לחוק קובע את הכלל בדבר החבות במס הבולים, כלהלן:

"מסמך מהמסמכים המפורטים בתוספת א', שנחתם בישראל, או שנחתם מחוץ לישראל והוא מתייחס לנכס או לדבר אחר שבישראל או למעשה שנעשה או עומד להיעשות בישראל, יהא חייב במס בולים (להלן – המס) בסכום או בשיעור שנקבעו בתוספת א'".

לעניין זה, "מסמך" מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלהלן:

"מסמך" – מסמך בכתב".

במלים אחרות, חובת הביול במס בולים קיימת על פי החוק, ביחס לכל מסמך שנחתם בישראל, או מסמך שנחתם מחוץ לישראל אשר מתייחס לנכס או לדבר אחר שבישראל או למעשה שנעשה או עומד להיעשות בישראל, והכל באם נמנה המסמך על המסמכים המפורטים בתוספת א' לחוק.

2.1.5. לעומת הוראת החיוב האמורה במס בולים, ביחס למסמכים המנויים בתוספת א' לחוק, קובע סעיף 4 לחוק הוראת פטור ממס בולים בגין המסמכים המפורטים בתוספת ב' לחוק, וזאת כלהלן:

"במסמכים המנויים בתוספת ב' יהיו פטורים ממס על אף האמור בסעיף 2 לחוק, אולם שר האוצר רשאי, בצו, להוסיף עליהם וכן רשאי הוא, באישור מוקדם של הכנסת, לגרוע מהם".

2.1.6. לשם השלמת התמונה נציין, כי החוק ותוספת א' לחוק מכילים הוראות שונות המרחיבות את תחולתו, ומצמצמות את "מרחב התמרון" ביחס אליו.

כך למשל הוראת שבסעיף 5 לחוק, לפיה, החוק מטיל את חובת הביול ביחס **לכל עניין** המוסדר במסמך וביחס **לכל מסמך**. על כן, אם נחתם מסמך המתייחס למספר עניינים שונים, תקום חובת הביול ביחס **לכל עניין** בנפרד, בד בבד, אם נחתמו מספר מסמכים המתייחסים לעניין אחד, תקום חובת הביול ביחס **לכל מסמך** בנפרד. כך גם ביחס להסכם הכולל מספר נספחים שאינם "טפלים" לו, שאז תחול חובת הביול ביחס לכל נספח,⁴ ואף גם ביחס למסמך שבו נקובות מספר תמורות, שאז תחול חובת הביול על כל אחת מן התמורות בנפרד.

2.1.7. סיכומו של דבר, התפיסה המונחת ביסודו של חוק מס הבולים הנה כי החוק "חובק כל" ומבקש לחול על כל מסמך או על כל עניין המוסדר במסמך, כאשר הוראות הפטור וההוראות הקובעות חבות מופחתת במס צריכות להתפרש בצמצום. נציין, כי תפיסה זו הנה אחת הסיבות אשר בעטייה נמתחו ביקורות כה רבות על החוק, כפי שנרחיב להלן.

⁴ ראו לעניין זה בש"א 20416/02, בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' קבוצת כרמלטון בע"מ, מיסים יז / 2 (אפריל 2003) ה – 23.

2.2. חוק מס הבולים - והביקורת עליו

- 2.2.1. כאמור, חוק מס הבולים נחקק בשנת 1961, והוא למעשה "קליטה" של החוק האנגלי שהיה קיים בנושא זה.
- 2.2.2. החוק הינו חוק ארכאי, וארכאיות זו הינה חלק אינהרנטי ממקורותיו של החוק.
- כפי שעולה מסקירתו ההיסטורית של חבר הכנסת שבח וייס, בדיון במליאת הכנסת, אודות הכוונה לבטל את החוק,⁵ מקורות החוק קשורים בתהליך התגבשותן של מדינות, בעיקר בשלב היותן תחת שליטים אבסולוטיים, אשר אהבו להביא דיוקנם בפני הנתינים באמצעות חותמות ובולים.
- החוק אף יוצא מן ההנחה הבריטית הקדומה, שמעשה משפטי מחויב ב"חותמת המלך" על מנת שייכנס לתוקפו (ומכאן מנגנוני הגביה שהיו קיימים עד לתיקון לחוק, מנגנונים אשר התבססו על אי הכרה על ידי רשויות השלטון במסמך שלא בויל).
- 2.2.3. נראה כי מיותר להבהיר עד כמה אותו אקט טקסי והסיטואציה הפסיכולוגית והפיסית של החזקת חותמת, ומתן חותם בידי פקיד, סיטואציה שהיתה רלבנטית בזמנים עברו, והקנתה לאזרח הרגשה כלשהי של ייצוג השלטון ושל נאמנות – מקומה לא יכירנה בזמנים מודרניים.
- כך אף "החובה" של ביול שמקורה בצורך בקבלת גושפנקא מהשלטון לכל מעשה במשפט הפרטי, אינה מתיישבת עם המשפט האזרחי המודרני שביסודו - אוטונומיית הרצון של הפרט.
- 2.2.4. ואכן, תילי תילים של ביקורת כבר נמתחו והוטחו כנגד חוק מס הבולים וכנגד השתייכותו למקורותיה הנורמטיביים של מדינתנו.⁶ עיקר קיצפם של המבקרים יצא לא רק כנגד עצם החוק, אשר נועד כאמור לחזק את מהות המינהל, את מרכזיות השלטון ואת האופי היררכי שלו, כי אם אף כנגד המנגנון, הכופה וחובק כל, הקבוע בחוק, כפי שהובהר לעיל.
- 2.2.5. בהתאם, כבר בסמוך למועד חקיקתו של החוק, ועד כאמור לימנו אנו, לא פסקו הניסיונות להביא לביטולו של החוק, אשר אכיפתו צומצמה עם השנים, כפי שיובהר להלן.
- 2.2.6. כך למשל, כבר עם חקיקתו של חוק מס ערך מוסף, התשל"ה - 1975, בשנת 1975, הובהר כי חקיקתו של חוק זה נעשית כחלק מן הרפורמה הנדרשת במערכת המיסוי העקיף, במסגרתה, בין היתר, יש לבטל את חוק מס הבולים.⁷ בדומה, הוגשו הצעות לביטולו של החוק בשנים 1987 ו-2000.

⁵ ראו סקירתו הסטורית של ח"כ שבח וייס בדיון במליאת הכנסת על הכוונה לבטל את החוק, ביום 3.2.1987.

⁶ ראו למשל – י' פוטשבוצקי, הצעה לביטול חוק מס בולים, מסים יד/3, א-135 (להלן – "גל ונהיר"); א' ארין, חוק מס בולים והצורך לתקנו, הרבעון הישראלי למסים, כרך יט', גליון 76 (1991), 380 (להלן – "אריין"); עו"ד ל' נוימן ועו"ד א' קפלן, בול פגיעה – תכנוני מס וסוגיות פרשניות בנושא מס בולים, מסים יח/2, א-41 (להלן – "נוימן וקפלן"); עו"ד א' גל, עוד בעניין מס בולים – והפעם: בקונטקסט של חברות ישראליות הנסחרות בחו"ל, מסים יד/5, א-37.

⁷ הצעות חוק 1178, י"ז באייר תשל"ה 1975, 28.4.1975, ולסקירה מקיפה ראו – פרופ' א' נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון, תשס"ד –

2.2.7. ההצעה האחרונה לביטולו של החוק הוגשה בחודש יולי 2004, ובישיבת הכנסת מיום 14 ביולי 2004,⁸ נאמר על ידי מציע הצעת החוק, ח"כ א' רצאבי ביחס אליה כי:

"חוק מס בולים הנו חוק מס ארכאי, אשר בשונה מהמגמה השלטת כיום בדיני המס, מגביר את העול הביורוקרטי על הנישום ואת החיכוך בין רשויות המס לנישום. כיום מוטל מס בולים בשיעור ארבעה פרומיל על עסקאות חוזיות במשק. מדובר במס שאין לו הצדקה כלכלית וקיומו מעכב ומונע ביצוע עסקאות במשק ומהווה נטל על המגזר העסקי ... לכן, ולאור האמור לעיל, מוצע לפעול לביטולו למעשה של מס הבולים על ידי קביעת שיעור מס אפס לכל המסמכים החייבים בביל, המפורטים בתוספת א'".

ותגובתו של היו"ר ראובן ריבלין היתה:

"ההצעה חשובה ביותר ... ההצעה מצוינת".

2.2.8. הצעתו זו של ח"כ רצאבי לביטולו המלא והמידי של החוק לא נתקבלה, ובמקומה הציע האוצר כי ביטולו של חוק מס הבולים ייעשה באופן הדרגתי עד לשנת 2008. הצעת האוצר התקבלה על ידי ועדת הכספים של הכנסת,⁹ כאשר בשלב הראשון נחקק צו, הפוטר ממס בולים הסכמי הלוואה למיניהם והסכמי שכירות של דירת מגורים.¹⁰

2.2.9. עם זאת, הביקורת על החוק, אשר לא הביאה לביטולו הפורמלי, הביאה לביטול דה פקטו של חובת הביטול באשר לסוגים רבים של מסמכים, כפי שיובהר להלן.

2.3. חוק מס הבולים - אכיפתו החלקית והסלקטיבית, שנשתרשה כמנהג בארצנו

2.3.1. על רקע הביקורת הקשה כנגד חוק מס הבולים ולצד הניסיונות האמורים להביא לביטולו, התפתח בארצנו מנהג מושרש ורב שנים, של ביול סלקטיבי של מסמכים, בעיקר במקרים בהם יש צורך לרשום את המסמך ברישום ממשלתי כלשהו (כגון – רשם החברות), וזאת מבלי שיגרור הדבר נקיטה בסנקציה כלשהי מצד השלטון.¹¹

2.3.2. מנהג זה קנה שביטה במחוזותינו, עד כי אף בבתי המשפט נמנעים כיום, מטעמים פרקטיים ואתיים, מלפסול מסמך מלשמש כראיה, אך מן הטעם שהמסמך לא בול,¹² וזאת למרות לשונו המפורשת של החוק.

2003, עמ' 33-36.

⁸ פורסם באתר האינטרנט של הכנסת - www.knesset.gov.il.

⁹ פורסם ביום 2.1.2005 באתר האינטרנט של רשות המסים בישראל.

¹⁰ צו מס הבולים על מסמכים (ביטול תוספת א' לחוק), התשס"ה – 2005.

¹¹ נציין, כי מנהג זה התפתח על רקע לשונו הברורה של חוק מס בולים, לפיה, הסנקציה היחידה כנגד אי תשלום המס היתה זו הקבועה בסעיף 10 לחוק, על פיה, מסמך שלא בול כדין לא יקובל כראיה בפני רשות שלטונית.

¹² ראו למשל – ד"ר י' זוסמן, סדר הדין האזרחי, מהדורה שביעית, עמ' 773, וכן – א' הרנון, דיני הראיות, חלק ראשון, עמ' 150.

2.3.3. על המנהג בדבר אי אכיפתו של חוק מס בולים עמדו מלומדים רבים.

כך למשל המלומד פוטשבוצקי מתייחס לכך באומרו:

"מאחר ובפועל אין סנקציות על אי תשלום מס בולים, פרט לכך שנאסר על רשויות לקבל מסמך לא מבויל, הרי שרוב המסמכים המוגשים לביול הם מסמכים שיש כוונה להגישם לאחר מכן לרשות ממשלתית אחרת, כמו רשם החברות או רשם המשכונות".¹³

וא' ארין במאמרו:

"מאז הטלת מע"מ, שהוא, כידוע, מס המקיף את כל הפעילות הכלכלית במשק, ההתייחסות למס בולים היתה, שהוא עומד להתבטל, כך שאין טעם להכניס בו תיקוני חוק, אף ההכרחיים ביותר. כתוצאה מכך, האכיפה הוזנחה וכך גם מינהל המס...

בתנאים אלה, מס הבולים הוא בגדר 'מס בהתנדבות' – רוצים משלמים, לא רוצים לא משלמים".¹⁴

אף עוה"ד גל ונהיר מבהירים כי:

"נסכם ונאמר, כי התחושה העולה בקרב הנישומים מכל האמור לעיל הנה, כי מס בולים אכן הינו מס שנועד לאספנים בלבד".¹⁵

ויפים אף דבריהם של עוה"ד נוימן וקפלן, כלהלן:

"ערים אנו לכך, שבמקרים רבים נמנעים צדדים לעסקה מביול מסמכים, וזאת לאור אכיפה לקויה של חוק מס בולים".¹⁶

2.3.4. הנה כי כן, אי אכיפתו של חוק מס הבולים איננה תופעה זמנית וחולפת. המדובר בהתנהגות רבת שנים, מצד כלל הנישומים בארץ, אשר זכתה אף לגיבויין המלא של רשויות מס הבולים, ובכך הפכה היא הלכה ולמעשה למנהג מחייב.

2.3.5. בהמשך העתירה יטען העותר, כי המנהג האמור אף לכלל משפטי מחייב, היוצר מניעות מטעמן של רשויות מס הבולים לשנות את אופי גביית המס, כפי שעשו.

2.4. התיקון לחוק מס הבולים

2.4.1. ביום 1 ביוני 2003 נכנס לתוקפו התיקון לחוק מס הבולים,¹⁷ במסגרתו שונה סעיף 15(א) לחוק. עובר לתיקון, נוסח סעיף 15(א) לחוק היה כדלהלן:

"ואלה החייבים בביול המסמכים המנויים להלן:

קבלה – נותן הקבלה;

¹³ פוטשבוצקי, הערה 6 לעיל, ע' א-42.

¹⁴ ארין, הערה 6 לעיל, ע' 380.

¹⁵ גל ונהיר, הערה 6 לעיל, ע' א-137.

¹⁶ נוימן וקפלן, הערה 6 לעיל, ע' א-42.

¹⁷ ס"ח 1892 תשס"ג, 1.6.03, בעמ' 435.

- חשבון – נותן החשבון ;
 אגרת חוב – המוציא את אגרת החוב ;
 שיק – הבנקאי הפורע ;
 הסכם ביטוח – המבטח ;
 שטר משכון – הממשכן ;
 דו"ח הקצאת מניות – החברה המקצה."

דהיינו, עובר לתיקון החוק, קביעת זהות החייב בתשלומו של מס הבולים ביחס למסמכים "אחרים", אשר זכרם לא בא בגדרו של סעיף 15 לחוק (בנוסחו הקודם) לא היתה קיימת בחוק. למעשה, מלשון החוק עלה, כי המסמך עצמו הוא החייב במס, המסמך ולא הצדדים לו (ועל כן בויל המסמך רק עת נדרש אחד מהצדדים להציגו לרשויות הציבור).

2.4.2. לאחר תיקון החוק, הושמטו מסעיף 15(א) הנ"ל חלק מסעיפיו הקטנים, אשר עסקו בחיובי מס בולים אשר בוטלו במהלך השנים. מאידך נוסף לו סעיף קטן חדש, שהנו מעין "סעיף סל". עתה, ניסוחו של סעיף 15(א) לחוק הנו כלהלן :

"ואלה החייבים בביול המסמכים המנויים להלן :

- (1) אגרת חוב – המוציא את אגרת החוב ;
- (2) הסכם ביטוח – המבטח ;
- (3) שטר משכון – הממשכן ;
- (4) דו"ח הקצאת מניות – החברה המקצה ;
- (5) מסמך אחר – הצדדים החתומים על המסמך, יחד או לחוד, או צד למסמך שהתחייב באותו המסמך לשלם את מס הבולים."

יוצא אפוא כי לסעיף 15 לחוק נוסף סעיף כללי, לפיו כל מסמך "אחר" (דהיינו מסמך החייב במס בהתאם לתוספת א' לחוק, שאיננו מצוין ברשימת המסמכים המנויה בסעיפיו הקטנים האחרים של סעיף 15), יהיה חייב במס, כאשר החבות במס תוטל על הצדדים למסמך, ביחד ולחוד, אלא אם צד כלשהו במסמך התחייב מפורשות לשאת בנטל המס.

2.5. פרשנות רשויות מס בולים את התיקון לחוק

2.5.1. כאמור לעיל, המשיבים היה שותפים בעצמם (באמצעות נציגיהם) לאמירות והצעות חוק הקוראות לביטול חוק מס הבולים בכללותו, ולאחרונה, כשנה לאחר חקיקת התיקון נשוא עתירה זו, היו אלו המשיבים עצמם, שהציעו למחוקק את ביטולו הטוטלי של החיוב במס בולים.

2.5.2. על רקע זה נבחן כיצד המשיבים ראו את תיקון סעיף 15 לחוק, עת הביאוהו כהצעת חוק לכנסת, וכיצד רואים הם כיום את אותו תיקון חוק.

2.5.3. תיקון החוק נטמע במסגרת הצעת חוק כוללנית, חוק התוכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו- 2004), התשס"ג - 2003, בלא שיוחדה לתיקון הצעת חוק נפרדת, התיקון אף לא לווה בדיונים הציבוריים המשפטיים הראויים, כי אם "הושחל" במסגרת הצעת החוק הכוללנית.

2.5.4. כך למשל התבטא **עו"ד משה מזרחי**, היועץ המשפטי של אגף המכס והמע"מ, בהציגו את תיקון החוק בפני ועדת המשנה (של ועדת הכספים) לענייני מסים ביום 19.5.2003:

"בחוק מס בולים אנחנו לא הולכים לעשות תיקון מהותי..."

וממשיך **עו"ד משה מזרחי** ואומר שם לחברי הועדה:

"אין לנו פה רצון לגבות יותר ממה שאנחנו גובים עכשיו"

עמודים רלבנטיים בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מצ"ב **כנספח א'** לעתירה זו.

2.5.5. ואילו כשנה לאחר חקיקת התיקון לחוק ובעוד שהמשיב 1 עצמו מציע לבטל בהדרגתיות את חוק מס בולים, הרי לדידן של רשויות מס הבולים, תיקון סעיף 15 לחוק, במסגרתו הוספה הגדרה חדשה לרשימת המסמכים שהיתה קבועה בסעיף 15 לחוק, לחוק **חולל מהפך בכל הנוגע לאופיו של מס הבולים** (על "מסמכים אחרים"), באופן בו מעתה אין המדובר עוד ב"אגרה" המוטלת על המסמך, כי אם ב"מס" לכל דבר ועניין המוטל על הנישום, החב בחבות אישית לתשלומו. זאת ועוד, אי ביולו של מסמך עשוי לגרור הליכי אכיפה וגביה כנגד הנישום, הנחשב ל"סרבן מס" – כגון הליכים מכוח פקודת המסים (גביה).

2.5.6. יתר על כן, בניגוד למנהג ששרר במשך עשרות שנים לפיו בוילו, כאמור, מסמכים ספציפיים ומועטים, הרי כיום – הורחבה משמעותית חובת הביול, והיא חלה על מסמכים רבים שלא בוילו קודם לכן.

2.5.7. לשון אחרת, לטענת רשויות מס הבולים, **מס הבולים השתנה לחלוטין בעקבות התיקון**, והסנקציה בגין אי ביולו של מסמך איננה עוד הסנקציה הקבועה בסעיף 10 לחוק, לפיה מסמך שלא בויל כדין לא יתקבל כראיה (סנקציה שאף היא נאכפה באופן חלקי בלבד). **לאחר התיקון, אי ביולו של מסמך מאפשרת פניות יזומות מטעם הרשויות לחתומים על המסמך לצורך גביית המס!**

2.5.8. במהלך חודש יוני 2004 החל המשיב 2 לפנות לחברות שונות במשק ולדרוש מהן להמציא לידיו מסמכים אליהם מתייחס סעיף 15 לחוק מס בולים בנוסחו החדש. רשויות מס הבולים מבססות את הדרישות ששיגרו לחברות במשק, על **התיקון החוק** שנכנס לתוקף ביום 1.6.2003.

דוגמא למכתב דרישה כאמור מצ"ב **כנספח ב'** לעתירה זו.

כן מצ"ב, **כנספח ג'** לעתירה זו מכתבו של עו"ד משה מזרחי היועץ המשפטי של המשיב 2, לפיו דרישות הגבייה מתבססות על התיקון לחוק. המכתב האמור אף כולל תשובות רשויות מס בולים לחלק מהטיעונים נשוא עתירה זו (אך לא לטיעון העיקרי שבה).

הטענות המשפטיות

תמצית הטענות המשפטיות .3

- 3.1 בעתירה זו, יטען העותר בראש ובראשונה כי התיקון לחוק פוגע פגיעה של ממש בזכות הקניין - פגיעה המחייבת בחינתו של התיקון לחוק ב"משקפיה" של פסקת ההגבלה, וזאת ללא תלות בגישה הפרשנית שינקוט בית משפט נכבד זה כלפי בחינה חוקתית של חקיקת מס. העותר יעמוד על כך שהתיקון לחוק אינו חוסה תחת הגנתה של פסקת שמירת הדינים שבחוק היסוד, והינו חשוף לביקורת שיפוטית.
- 3.2 העותר יוסיף ויטען כי הפגיעה בזכות הקניין, כפי שהיא באה לידי ביטוי בתיקון לחוק, אינה עומדת במבחני "פסקת ההגבלה". לעניין זה, עיקר טענות העותר הן כי התיקון לחוק מהווה פגיעה שרירותית בזכות הקניין, המבוססת על אמצעי ארכאי ולא אפקטיבי, שמקומו לא יכירנו בחברה דמוקרטית מודרנית בשל אי השוויון וחוסר הסבירות האינהרנטיים לו, והכל חלף נקיטת אמצעים חליפיים, יעילים והוגנים לגביית מס, אשר בהם הייתה מוגשמת התכלית הגבייתית, תוך פגיעה פחותה משמעותית בזכות הקניין.
- בעניין זה יציג העותר את הרקע לחקיקת חוק מס הבולים, ואת ציפיות המחוקק, בתקציב המדינה, לכך שלא ייעשה בתיקון לחוק מס הבולים שימוש להרחבה של גביית מס הבולים - בפרט לא בהיקף בו עסקינן. העותר יטען, כי ביטול התיקון לחוק, כמתבקש בעתירה זו, לא יביא אפוא, לפגיעה בתקציב שנצפה על ידי המחוקק, אלא יביא אך ורק לביטול הרחבה פסולה ולא מתוכננת של גביית מס הבולים.
- 3.3 לבסוף, העותר יטען, לחלופין, כי גם אם אין מקום לבטל את התיקון לחוק כשלעצמו, הרי שיישום החוק על ידי רשויות מס הבולים הנו פסול מעיקרו, הן משום שיישום זה מרחיב ומקצין את הפגיעה בזכויות יסוד הרבה מעבר לפגיעה הטבועה בתיקון לחוק עצמו, והן משום שהיישום חורג מההסמכה המפורשת שניתנה לרשויות מס הבולים בחוק ומתכליתו של החוק. העותר יוסיף ויטען, כי יישום זה של החוק מנוגד להבטחה שלטונית שיצרו רשויות מס הבולים ואף גורר החלה רטרואקטיבית ובלתי סבירה של החוק.

תיקון החוק סותר את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו

כפי שיפורט עתה, העותר יטען בראש ובראשונה, כי תיקון החוק אשר נכנס לתוקף ביום 1 יוני 2003, מהווה פגיעה קשה בזכות הקניין, וככזה עליו לקיים את תנאי פסקת ההגבלה או את תנאי פסקת שמירת הדינים שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (להלן – "חוק היסוד"). העותר יוסיף ויטען כי התיקון לחוק איננו מקיים את מרבית ההתנאים הקבועים בפסקת ההגבלה ו**בפרט תנאי המידתיות**, וכפועל יוצא מכך דינו בטלות, והכל כמפורט כלהלן:

הפגיעה בקניין .4

- 4.1 כאשר דנים אנו בפרשנות חקיקה בכלל, וחקיקת מס בפרט, שומה עלינו להתייחס להשפעת חוקי היסוד בסוגיה בה עסקינן.
- סעיף 3 לחוק היסוד קובע כי:

"אין פוגעים בקניינו של אדם".

4.2. כב' השופט בדימוס ח' כהן אוחז בדעה כי הטלת מסים יש בה משום פגיעה בקניין, ועל כן היא חשופה לביקורת שיפוטית מכוח חוק היסוד:

"הטלת מסים, כפגיעה חוקית בזכות הקניין, מתקבלת בכל שיטות המשפט למקומותיהן ולתקופותיהן כהכרח אשר לא יגונה; אף על פי כן תעמוד לפני המחוקק, גם לעניין פגיעה "הכרחית" זו לא רק שאלת המידה, אם היא "אינה עולה על הנדרש" אלא גם שאלת התכלית, אם אמנם "ראויה" היא" (סעיף 8) 18.

פרופ' א' יורן נחרץ יותר בדעתו, באמרו כי:

"עצם הטלת מס פוגעת בקניינו של אדם, באשר נוטלים ממנו כספים, ומעבירים אותם לשלטון" 19.

4.3. בגישה דווקנית יותר, מבחינת האפשרות להעביר חקיקת מס תחת ביקורת שיפוטית, אוחז פרופ' אדרעי, אשר לאחר שהוא מביע את הסתייגותו מהבאת כל חוק מס לביקורת חוקתית, מנסה הוא להציב תיאוריה שתקבע מהם הקריטריונים שבהתקיימם יש להביא חוק מס לביקורת שיפוטית:

"הדרך האלטרנטיבית המוצעת כאן מנסה ליצור איזון בין מגמת הפרדת הרשויות לבין הצורך לשמור על זכויות האזרח. לדעתי, כל מס שמקיים את הדרישות המקובלות (להלן - "מס טוב", כפי שיוגדר בהמשך) אינו מהווה פגיעה בזכות הקניין. לפיכך, מס טוב, גם אם נועד לקיים מדיניות לא ראויה, אינו ניתן לתקיפה. רק מס שאינו עומד בקריטריונים של מס טוב נחשב כפגיעה בקניין, ועל כן מס כזה יצטרך לעמוד בדרישות פסקת ההגבלה" 20.

ומהו, אם כן, "מס טוב"? פרופ' אדרעי מוסיף ומבאר:

"החברה המערבית המודרנית הספיקה לתת סימנים מזהים למס העונה להגדרת "טוב" ... מוסכם כי דרישות המינימום למס טוב הן ארבע:

- (1) מס טוב הוא מס יעיל וזול;
- (2) ודאי (Certain) וידוע מראש;
- (3) מתחשב בנישום; ומעל לכל -
- (4) הוגן ומבוסס על עקרונות היושר האופקי והאנכי.

אלו דרישות המינימום; ומס העונה להגדרת "מס טוב" אינו מהווה פגיעה בזכות היסוד המנויה בסעיף 3 לחוק היסוד: כבוד האדם וחירותו. מס יעיל, שהוא ודאי, שהוא מתחשב בנישום ושאינו פוגע בעקרונות הצדק האופקי והאנכי, הוא המחיר שכל אדם צריך לשלם לשותפו עבור הסחורות והשירותים

¹⁸ ח' כהן, "ערכיה של מדינה יהודית ודימוקרטית, עיונים בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו", הפרקליט, ספר היובל (1993) 9, בעמ' 42.

¹⁹ א' יורן "המהפכה החוקתית במיסוי בישראל" משפטים כ"ג (תשנ"ד).

²⁰ ראה אצל י' אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" מיסים ח' / 2 א - 20.

שהוא מקבל. כיון שכך, מס טוב אינו ניתן לביקורת שיפוטית, גם אם אינו משמש לתכלית ראויה. לדוגמה, נניח שממשלה נבחרת בוחרת במטרה שאינה ראויה ומחליטה לקדמה {על ידי הטלת מס}. אם נבחן את המס ונגיע למסקנה שאינו מפר אף לא אחד מהכללים שמרכיבים את הגדרת "המס הטוב", לא תוכל לדעתי הרשות השופטת לבטל את המס האמור, או לבחון האם חוק המס החדש עומד בפסקת ההגבלה, כיון שפסקת ההגבלה נבחנת רק לאחר שנקבע כי נפגעה זכות יסוד מן הזכויות המנויות בחוק.

אם, לעומת זאת, הממשלה מחליטה לממן את המדיניות באמצעות חוק מס שאינו עונה להגדרת ה"מס טוב", או אז תוכל הרשות השופטת להסיק שמדובר בפגיעה בזכות הקניין ותוכל להתחיל לבחון האם התקיימו דרישות פסקת ההגבלה".²¹

4.4. העותר יטען, כי אף אם תאומץ הגישה השניה, גישת אדרעי, המחייבת ביקורת חוקתית רק כאשר אין המס הנדון מקיים את "דרישות המינימום" לסיווגו כ"מס טוב", וקל וחומר אם תאומץ הגישה הראשונה, גישת פרופ' יורן והשופט חיים כהן, המחייבת ביקורת חוקתית של כל מס באשר הוא, יש מקום לבחון את חוק המס "במשקפיו" של חוק היסוד.

4.5. לאור המקובץ, יטען העותר, כי בעניינינו עת עסקינן בתיקון לחוק המאפשר ליישם חוק מס ולגבות מיסים מכוחו, נחשבים התיקון והמס שהוא מאפשר לגבות כפגיעה בזכות היסוד לקניין. על כן יש לבחון האם מאפשר חוק היסוד (באמצעות סעיפי שמירת הדינים או פסקת ההגבלה) פגיעה זו, ואם לא כך המצב, הרי שדינו של התיקון לחוק- בטלות.

4.6. מעבר לכך, אף לגישתו הדווקנית של פרופ' אדרעי וכפי שיפורט להלן בסעיף 6 להלן, המס דן הנו בבחינת "מס רע". שהרי, מדובר במס המוטל בהתאם לחוק ארכאי שאינו יעיל, ואשר לא מתקיים לגביו כל יסוד של "וודאות", המס אינו מתחשב בנישום ואינו תואם את המערכת העסקית בחיי המסחר המודרניים, ובנוסף, אין המדובר במס הוגן המבוסס על עקרונות היושר, זאת במיוחד כאשר קיים קונצנזוס כה רב שנים בדבר הצורך הדחוף בביטולו.²²

5. פסקת שמירת הדינים שבחוק היסוד - איננה מכשירה את התיקון לחוק

5.1. סעיף 10 לחוק היסוד, המוגדר כסעיף "שמירת הדינים", מגן על חקיקה קיימת וקובע:

"אין בחוק יסוד זה כדי לפגוע בתקפו של דין שהיה קיים ערב תחילתו של חוק היסוד".

5.2. בעניינינו, ברור כי אין לראות בתיקון לחוק "דין שהיה קיים ערב תחילתו של חוק היסוד", שהרי הלכה פסוקה כי תיקון חוק הינו כחוק חדש והוראת סעיף 10 לחוק היסוד, העוסקת בשמירת דינים "ישנים" איננה ישימה לגביו. יפים לעניין זה הדברים שנכתבו בעניין בנק המזרחי.²³

²¹ שם עמ' א - 34.

²² ראו לעניין זה את דבריו של ח"כ רצאבי המובאים בסעיף 2.2.7 לעיל.

²³ ע"א 6821/93, בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4), 221 (להלן: "עניין מזרחי").

”המחוקק קבע בסעיף 10 את אשר קבע, כי הוא היה מודע לכך שקיימים חוקים שחוקקו לפני חוק היסוד, הסותרים אותו בתוכם. המחוקק לא חפץ בזעזוע פתע בדין הקיים, אלא העדיף את יציבות הדין. הוא סבר, שהדין הקיים טעון בדיקה, בחינה וסינון שיטתיים וזהירים לפני שמחילים לגביו את הנורמות החדשות שבחוק היסוד. גישה זו אינה מתחייבת לגבי תיקון לחוק - כפי שאיננה מתחייבת לגבי חוק חדש. הבחינה והבדיקה הנדרשים לגבי חוק חדש או תיקון לחוק, מבחינת התאמתו להגנות על זכויות האדם שבחוק היסוד, מן הראוי שיעשו בשלב החקיקה, כדרך המחוקק בהצעות חוק שבפניו. החוק העיקרי לחוד והחוק המתקן לחוד. כל דבר חקיקה עומד על רגליו הוא. הרשות המחוקקת דנה בכל תיקון לחוק מראשיתו בדרך בה נדונה כל חקיקה, ולכל הוראה שבו, יש קיום - כחקיקה ראשית - ללא קשר לזיקתה מבחינת תוכנה להוראת חוק קיימת.”

וראו גם דברי הנשיא ברק המבהיר, כי חוק חדש המתקן חוק ישן אינו חוסה בצילו של סעיף 10 לחוק היסוד:

”מה דינה של חקיקה חדשה, הנעשית מכוחו של דין ישן? לעניין זה יש להבחין בין סוגים שונים של דברי חקיקה. הסוג הראשון הוא חוק חדש המתקן חוק ישן. דומה שאין מחלוקת על כך, כי חקיקה חדשה זו אינה חוסה בצלה של פסקת שמירת הדינים. חקיקה (חדשה) זו צריכה לקיים, אפוא, כתנאי לחוקתיותה, את דרישותיה של פסקת ההגבלה.”²⁴

יפים לעניין זה אף דבריו של כב' השופט שמגר כלהלן:

”מבחינת התכלית, ביקש חוק היסוד לשמר בשלב הנוכחי את הקיים; אך הוא לא פרש כנפי הגנה על החדש, שהרי אחרת היה מרוקן את חוק היסוד מתוכנו ומתכליתו. לו התקבל הכלל לפיו יש לבחון את החוק החדש, מבחינת תחולת סעיף 10 כאחד עם הדין הקיים מלפני חקיקת חוק היסוד, די היה בהלבשת כל חוק חדש בלבוש של תיקון לחוק קיים כדי לפטרו מתחולת חוק היסוד.”²⁵

זאת ועוד, בית המשפט בעניין בנק המזרחי מוסיף וקובע במפורש שגם תיקון, שהנו תיקון טכני לכאורה, ייתכן ותהיינה לו השלכות מרחיקות לכת על זכויות היסוד, ולפיכך, לצורך בחינתו של חוק מתקן, אין לבדוק את תוכנו ודי בכך שנעשה תיקון בחוק קיים:

”קביעת הבחנות והבדלים לפי מבחן התוכן של החוק המתקן, אינה יוצרת אלא דילמות ואי-בהירויות לרוב. הרי אין צורך להוסיף ולומר שגם תיקון שהוא פורמלי וטכני לכאורה, יכול להיות בעל משמעות מרחיקת לכת מבחינת תוצאותיו המהותיות, ובין היתר, מבחינת השלכתו על חרויות היסוד.”

²⁴ א' ברק, פרשנות במשפט - פרשנות חוקתית, כרך שלישי בעמ' 563.

²⁵ עניין מזרחי, הערה 23 לעיל, בעמ' 263.

6. "פסקת ההגבלה" - איננה מכשירה את הפגיעה בקניין

6.1 מבוא

6.1.1. משהראה העותר, כי התיקון לחוק פוגע בזכות קניין, וכי "ההגנה" לחוקים "ישנים" (שבסעיף 10 לחוק היסוד) אינה רלוונטית, יוסיף העותר ויטען, כי התיקון לחוק אף איננו מקיים את התנאים שנקבעו בסעיף 8 לחוק היסוד, הוא "פסקת ההגבלה".

עיקר טענת העותר לעניין זה הינה כי התיקון לחוק מהווה פגיעה שרירותית בזכות הקניין, המבוססת על אמצעי ארכאי ולא אפקטיבי, שמקורו לא יכירנו בחברה דמוקרטית מודרנית, חלף נקיטת אמצעים חליפיים, יעילים והוגנים לגביית מס, אשר בהם היתה מוגשמת התכלית הגבייתית, תוך פגיעה פחותה משמעותית בזכות הקניין.

6.1.2. סעיף 8 לחוק היסוד ("פסקת ההגבלה") קובע, למעשה, כי הזכויות שנקבעו בחוקי היסוד אינן מוחלטות, וכי ניתן "לפגוע" בהן בתנאים מסוימים:

"אין פוגעים בזכויות שלפי חוק זה, אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו";

6.1.3. פסקת ההגבלה קובעת ארבעה תנאים מצטברים שרק עם התקיימותם ניתן לומר, כי הפגיעה בזכות הקבועה בחוק היסוד הנה כדין:

6.1.3.1. הפגיעה חייבת להיעשות בחוק או לפי חוק מכוח הסמכה מפורשת בו;

6.1.3.2. החוק הפוגע חייב להולם את ערכיה של מדינת ישראל;

6.1.3.3. החוק הפוגע נועד לתכלית ראויה;

6.1.3.4. החוק פוגע בזכות האדם "במידה שאינה עולה על הנדרש".

6.1.4. העותר יטען, כי התיקון לחוק איננו עומד בתנאים שנקבעו בסעיף 8 לחוק היסוד, הן מן הטעם שמנגנון מס הבולים הינו אמצעי בלתי מידתי להגשמת תכלית גביית המס, והן מן הטעם שמנגנון זה פסול ביסודו בהיותו נוגד את ערכיה של מדינת ישראל.

בהמשך העתירה, יוסיף העותר ויטען, כי גם אם ניתן לומר ולו בדוחק כי ניתן לפרש את התיקון לחוק מס הבולים באופן שיתיישב עם פסקת ההגבלה, הרי שהדרך בה מפרשות רשויות המס את התיקון לחוק ומיישמות אותו, פוגעת כשלעצמה בזכויות הקניין, חורגת מעצם ההסמכה שניתנה לרשויות מס בולים בגדר החוק, ואף היא כשלעצמה - איננה מידתית.

6.2 התיקון לחוק אינו "הולם את ערכיה של מדינת ישראל"

6.2.1. העותר יטען, כי נוכח הבסיס הארכאי של חוק מס הבולים ומקורותיו הקדומים והבלתי רלבנטיים עוד, הופך אמצעי זה לגביית מס לאמצעי פסול מעיקרו וככזה אין הוא הולם עוד את ערכיה של מדינת ישראל.

6.2.2. מקורו של החוק בכללים ששררו במדינות בעלות שלטון אבסולוטי, אשר אהבו להביא דיוקנם בפני הנתונים באמצעות חותמות ובולים, וההנחה העומדת בבסיסו הינה כי מעשה משפטי מחויב ב"חותמת המלך" לצורך עצם מתן תוקף.

6.2.3. **דומה כי איש לא יחלוק על כך שמדינת ישראל, המתבססת על ערכים דמוקרטיים, מוקיעה ערכים כגון אלו העומדים בבסיסו של החוק. הדמוקרטיה מנוגדת להאצלת המדינה והשליט, המתבטאת בדרישת "החותמת" לשם מתן תוקף משפטי למסמך.**

הדמוקרטיה מבוססת, בבסיסה וביסודה, על ערכים מודרניים של אוטונומיית הרצון של הפרט, והתניה של אוטונומיית הרצון של הפרט בגושפנקא של השלטון, ללא קיום אינטרסים ציבוריים המחייבים זאת - מנוגדת לבסיסה של הדמוקרטיה ולערכי מדינת ישראל.

6.2.4. יש לזכור, כי העיקרון העומד בבסיסו של חוק מס בולים הינו כי לא ניתן תוקף (בפני גופים שלטוניים, לכל הפחות) למסמך אשר לא זכה ל"חותמת המלכות". זאת להבדיל מחוקי מס אחרים, המקנים תוקף לעצם הפעולה המשפטית, בה בחרו הצדדים, אך מחייבים אותה בתשלום מס או לחוקים אחרים המגבילים את תוקף הפעולה המשפטית מטעמים של אינטרס ציבורי.

6.2.5. **זאת ועוד, כי כפי שיוצג בסעיף 6.3 להלן, חוק מס בולים הינו חוק "מס רע", אשר באופן אינהרנטי לא ניתן לאוכפו באופן שוויוני** (ובניגוד לכללים אחרים של ודאות, צדק חלוקתי וכיו"ב). אף מטעם זה בלבד, יש מקום לפסול את החוק, המנוגד לערכי מדינת ישראל!

6.2.6. כך למשל, פעולות בעלות משמעות כלכלית זהה לחלוטין תהיינה מחויבות במס בולים שונה בהתאם "ללבוש" הפורמאלי שניתן להן: האם גובשו במסמך או בעל פה; האם נוסח המסמך בדרך הקוצבת את הסכום?; האם חוזה שלו "מסמך נלווה" נוסח בדרך העומדת בקריטריונים פורמאליים, הקבועים בחוק לצורך מתן פטור ממס בולים; האם נחתם המסמך בישראל או בחו"ל וכיו"ב...

כלומר, צדדים המתקשרים בעסקה זהה עלולים להיות מחויבים במס שונה לחלוטין, ואף להיות מחויבים במס כפול ומכופל בהתאם לדרך פורמאלית בה הוכן מסמך (אם הוכן) ונחתם.

יתר על כן, אף הטלת החיוב מכוח התיקון לחוק, המוטל ביחד ולחוד על הצדדים החתומים למסמך, יוצרת מעצם טיבה וטבעה אי שוויון בין הצדדים החתומים על ההסכם גופו, שכן רשויות המס אינן יכולות (מטעמים פרקטיים) לגבות את המס בצורה זהה משני הצדדים להסכם בשורה ארוכה של הסכמים (הנעשים עם "הציבור הרחב"), ועל כן גבייתו תעשה מהצד "הנגיש" בלבד, שהוא במרבית המקרים, החברות הגדולות יותר.

6.2.7. וניתן לסכם עניין זה בדבריו הקולעים של היועץ המשפטי למשיב 2, עו"ד משה מזרחי בעת הדיון בתיקון לחוק (ראו נספח א'):

"... כולנו מסכימים שזה חוק שצריך לבטל אותו מתי שהוא,

כשהתקציב יאפשר זאת..."

וכן דבריו של ח"כ חיים אורון בוועדה זו:

"אני לא יכול להגיד שאני מתמצא גדול, אבל מהמעט שאני יודע. מוסכם על כולם שזה מס ארכאי, פרובלמטי, והסיבה היחידה שהוא קיים שלאף אחד אין אומץ להגיד מאיפה להביא את השמונה מאות מליון שקל..."

6.3 התיקון לחוק פוגע בזכות הקניין במידה "העולה על הנדרש"

6.3.1 תנאי המידתיות הינו לב ליבה של פסקת ההגבלה, והוא בוחן את האמצעי שנבחר להגשמת תכלית החקיקה, בהנחה שתכלית זו ראויה. משמע, אף אם יעבור החוק את משוכת התכלית והלימת ערכיה של מדינת ישראל יהיה מקום לבחון האם הוא, כאמצעי, מגשים את תכליתו. וכלשונו של פרופ' ברק בספרו:

"הדרישה "לתכלית ראויה" קובעת את מרכיב המטרה. הדרישה לפגיעה "במידה שאינה עולה על הנדרש" קובעת את מרכיב האמצעי. מרכיב זה הוא מרכזי בפסקת ההגבלה, ועשוי להוות את לב-לבה."²⁶

6.3.2 קיימים שלושה מבחני משנה לבחינת קיומה של המידה הראויה²⁷:

6.3.2.1 מבחן האמצעי המתאים – על פי מבחן זה נדרש קשר של התאמה בין המטרה לבין האמצעי. האמצעי צריך להיות גזור להשגת המטרה. האמצעי צריך להוביל, באופן רציונלי, להגשמת המטרה.

6.3.2.2 מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה – מבחן זה בוחן האם ניתן להשיג את המטרה על ידי אמצעים אחרים, מתאימים גם הם, אשר פגיעתם בזכות האדם המוגנת קטנה יותר.

6.3.2.3 מבחן האמצעי היחסי – על פי מבחן זה האמצעי הנבחר להשגת המטרה צריך לקיים יחס ראוי בין התועלת שתצמח ממנו לבין היקף פגיעתו בזכות אדם חוקתית.

6.3.3 העותר יטען כי התיקון לחוק אינו עומד באף לא אחד מן המבחנים הללו, וזאת כפי שיובהר להלן:

6.3.4 לעניין ה"אמצעי המתאים": התיקון לחוק יוצר אמנם חבות חדשה במס בולים, ובכך עשוי להרחיב את תקבולי המס הפוטנציאליים של האוצר, ואולם הוצאת החבות החדשה לפי חוק מס הבולים מן הכוח אל הפועל, הנה בלתי יעילה בעליל, לאור מנגנוני הגביה והביקורת הלקויים, הקבועים, או ליתר דיוק, שאינם קבועים, בחוק.

6.3.5 ודוק: הדרישות אשר משגרות רשויות מס הבולים לגילוי כלל המסמכים שנחתמו, הנם גורפות ואינן אכיפות, שכן לא ניתן לבקר את הציות להן (שהרי החוק בנוסחו כיום מאפשר, לכאורה, להסתיר מסמכים ובכך להימנע מלביילם, מבלי שה"משתמט ממס" יהיה נתון לסנקציה פלילית ברורה).

²⁶ א' ברק, הערה 24 לעיל, בעמ' 535.

²⁷ עניין לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר, הערה שגיאה! הסימנייה אינה מוגדרת. לעיל, 408 – 410.

יתר על כן, איתור כלל המסמכים החייבים במס בולים על פי התיקון לחוק, דורש בעצם משלוח דרישות המצאת מסמכים לציבור כולו (שהרי לפי התיקון לחוק, גם אדם פרטי חייב במס בולים ביחד ולחוד עם כל החתומים עמו על מסמך), דבר שאינו ישים ובוודאי שאינו יעיל כלל וכלל!

6.3.6. זאת ועוד, להבדיל מחוקי מס אחרים, דוגמת מס הכנסה או מס ערך מוסף, בהם קיים מנגנון גבייה מבוקר, הרי שעל פי חוק מס הבולים אין ביקורת כלשהי על המסמכים הממוסים, במסגרת מוסדית כלשהי כגון חובת ניהול ספרים, או במסגרת חשבונאות, אלא הגבייה היא "אקראית", בהתאם למסמכים שהתגלו ו/או שפורסמו.

6.3.7. לבסוף, עיקר האבסורד הוא בכך, שלכאורה, לשם גבייה יעילה על פי התיקון לחוק יש לשלוח לרשויות מס הבולים העתק של כל מסמך הנעשה במשק.

6.3.8. לעניין "מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה": מבחן זה אינו מתקיים בענייננו, מן הטעם הפשוט שאת תכלית התיקון לחוק, ניתן להשיג באמצעי הפוגע פחות בזכות הקניין.

על מנת לגייס את אותם משאבים כספיים, ולהגשים את אותה תכלית "גבייתית", יכול היה המחוקק לערוך תיקונים או שינויים באחד מחוקי המס האחרים – כדוגמת מס הכנסה או מס ערך מוסף, ובכך להתאים את היקף גביית המס לנדרש בצורה הוגנת ומידתית, חלף הפעלתו של חוק מס בולים השרירותי.

העותר יוסיף ויטען, כפי שיורחב להלן, כי הרחבת הגבייה בכל אחד מחוקי מס אלו תהא פוגענית פחות מהשימוש הנעשה בתיקון לחוק לצורך יישומו של חוק מס הבולים.

6.3.9. העותר יוסיף וידגיש, כי הדברים יפים במיוחד בשעה שמשרד האוצר מכריז (ובצדק) שנטל המס בישראל גבוה, ואכן מוריד את נטל מס ההכנסה הפרוגרסיבי. הייתכן שבה בשעה שנטל מס שיש לו הגיון כלכלי ועומד בזיקה ישירה להכנסות האדם יופחת, תעלנה הרשויות "מן האוב" מס חסר כל הגיון כלכלי ואשר מסיבה זו לא הופעל כמעט מעולם?!

6.3.10. יש לזכור כי מדובר בחוק ארכאי, המטיל מס על חוזה בכתב, כאשר עשיית אותו חוזה בדיוק בעל פה (ויש אומרים - אף בדואר אלקטרוני ובאמצעי מדיה ממוחשבת נוספים) – הייתה מונעת את המס כליל.

6.3.11. המס חל ללא הבחנה בין חוזים שונים, מטרותיהם ותכליותיהם, ובהחלט יתכן שניסוח מסוים של חוזה יביא להקטנה מהותית בסכום המס הנגבה בגינו, ואילו ניסוח אחר – יביא לחיוב במס גבוה פי עשרות מונים.

כך קיימות בחוק מספר הוראות מקלות, אשר עשויות להפחית את החבות במס בולים. דוגמא לכך, היא ההוראה, שבסעיף 9(ג) לתוספת א' לחוק לפיה מקום בו הוצא בעקבות מסמך עיקרי, מסמך נלווה לו, וזאת לצורך הבטחת התחייבות שניתנה במסמך העיקרי, הרי שאם נתקיימו מספר תנאים, שבהם התנאי כי המסמך הנלווה אוזכר במסמך העיקרי, המסמך הנלווה עשוי להיות פטור ממס בולים. במילים אחרות, ניסוח המאזכר מסמך נלווה במסמך העיקרי יכול להביא לפטור מביול על אותו מסמך נלווה, בעוד שאי אזכורו יחייבו בתשלום מס הבולים במלואו, ללא שעומד כל הגיון כלכלי בבסיס האבחנה הנ"ל.

דוגמא נוספת היא האפשרות לנסח מסמך בצורה בלתי קצובה, אשר תאפשר ביול המסמך בסכום מינימלי, כאשר יתרת מס הבולים - תידחה או תבוטל כליל.

6.3.12 **זאת ועוד, להבדיל מחוקי מס אחרים כדוגמת מס הכנסה ומס ערך מוסף, המס איננו פרוגרסיבי אלא מוטל על מסמך ללא חשיבות לזהות הצדדים החתומים עליו, אמצעיהם הכספיים ורווחיהם, וללא בחינה כלכלית של הערך המוסף הגלום בו, ולמעשה, כידוע לכל, מגולגל על הצרכן בתורת עליית מחיר, אשר אין מאחוריה כל טעם כלכלי (או תיאוריה מגובשת).**

6.3.13 **ודוק, חוק מס ערך מוסף -** כשמו כן הוא, מטיל מס על הערך הנוסף, שנצמח ליחידה המשקית. המונח "ערך מוסף" לקוח מתורת הכלכלה, שם הוא משמש להגדרת תוספת הערך, שאותה מייצרת יחידה משקית במסגרת פעילותה העסקית.

חוק מע"מ מטיל את המס על בסיס רחב ביותר כל שיכלול את ערך התוצר המקומי כולו. בהתאם לכך המס חל על כל הסקטורים הכלכליים במשק ועל כל ענפי הפעילות המסחרית.

שיטת הטלת המס בחוק מע"מ לפיה משלם היצרן את המס על מכירתו ומנכה את מס התשומות ששילם על רכישותיו מהווה מנגנון גבייה פשוט ויעיל.

6.3.14 **כך גם מס הכנסה מאופיין כמס פרוגרסיבי, ואף מאחוריו עומד טעם כלכלי, ובמסגרתו גדל שיעור המס בהתאם לעלייה ברמת ההכנסה, תוך מתן ניכויים שיאפשרו גביית המס מההכנסה החייבת האמיתית קרי - ההכנסה (בניכוי ההוצאות שנדרשו להשגתה), ותוך מתן פטורים וזיכויים המאפשרים קידום מטרת שונות.**

אף מקום בו מבוצעת גביית מס הכנסה בדרך של גביית שיעור מ"המחזור", מתאפשר לנישום (או הוא מחויב) להגיש דו"ח שנתי, המתבסס על הרווחים בפועל ואשר יחליף את "מס המחזור", המשמש כ"מקדמות".

6.3.15 **מס ההכנסה ומס ערך מוסף מהווים אם כן מיסים הבנויים על תיאוריות כלכליות מגובשות ובאים למסות את הרווח (או ערך המוסף) האמיתי שנצמח לנישום, תוך שקילה מחושבת של גורמים כלכליים וחברתיים שונים שמטרתם - גביה מדויקת ואחראית של מס.**

6.3.16 לעומת מיסים אלו מס הבולים הינו "מס מחזור" טהור, המוטל על חלק אקראי של המחזור (ללא נטרול כלשהו של ההוצאות ששימשו להשגתו):

בהחלט תיתכן הטלתו הן על מחזור ההכנסות והן על מחזור ההוצאות, הן על מסמכים פנימיים, ואף פעמיים או יותר על אותו עניין (באם נידון בשני מסמכים שונים - למשל, מסמך העוסק במהות העסקה ומסמך העוסק בביצועה);

ובמקביל, בהחלט יתכן, בחברה שנוהלי העבודה בה שונים ולו במעט (למשל - מוצאות חשבוניות במישרין ללא הזמנות עבודה), כי כלל לא יוטל מס הבולים על המחזור.

- 6.3.17. זאת ועוד, כפי שנאמר, בניגוד לחוקי המס המושתתים על תיאוריות כלכליות וחברתיות מוצקות, לא קיימת כל תיאוריה כלכלית או חברתית שיש בה כדי להצדיק את הטלת מס הבולים או כדי לאפיין את דרך הטלתו, סייגיו וחריגיו.
- 6.3.18. אולי זה אף המקום לשוב ולציין, כי אף מבחינת גביית המס, והביקורת על החיוב בו ועל תשלומו, קיימים יתרונות אינהרנטיים מהותיים למס ההכנסה ולמס ערך מוסף על פני השיטה העומדת ביסוד חוק מס הבולים.
- 6.3.19. האבסורד אף מתגלה בכך, שתשלום מס הבולים הנדרש יוביל להקטנת ההכנסות החייבות של עסקים שיידרשו בתשלום המס, באופן בו חלף שישולם מס הכנסה על פעילותן היצרנית של החברות, ישולם על ידן מס הבולים ההיסטורי וה"אנטי יצרני" בעליל!
- 6.3.20. סיכומו של דבר, גם אם חפץ המחוקק להרחיב את גביית המס, הרי שמבין שלל חוקי המס הקיימים, נראה שהרחבת מס הבולים הינה האמצעי הגרוע והפוגעני ביותר להשיג תכלית זו.
- 6.3.21. לעניין מבחן האמצעי היחסי: לא מתקיים יחס ראוי בין התועלת שתצמח מהתיקון לחוק, לבין היקף הפגיעה מיישום תיקון זה בזכות הקניין שהנה זכות אדם חוקתית. באיזון בין השגת התכלית שעמדה בבסיס התיקון לחוק לבין הפגיעה בקניין, נראה כי ביישום התיקון לחוק נשוא עתירה זו, הנזק מן הפגיעה בקניין רב עד לאין שיעור מהתועלת.
- 6.3.22. התיקון לחוק אשר גורם לחיוב במס בצורה כה גורפת, המטילה נטל בלתי נסבל על כל ציבור המתקשרים בעסקאות במשק, הינו, מעבר לכל ספק, בלתי מידתי וקיצוני.
- כך למשל, כמות המסמכים הנחתמים מידי יום בכל חברה ציבורית, בכל חברה פרטית, בכל עסק אחר ואף בקרב יחידים שאינם פועלים ב"כובע" עסקי, היא רבה מאוד, לא כל שכן אדירה היא כמות המסמכים המצטברת שנערמה למן יום 1.6.2003 - הוא יום התיקון לחוק.
- בהתאם, חבות מס הבולים בגין מסמכים רבים אלו עשויה להסתכם בסכומים נכבדים. כמו כן, החבות במס בולים, בהתאם לתיקון לחוק בנוסחו הנוכחי הינה גורפת, ומוטלת גם על יחידים המתקשרים כלקוחות, המחויבים במס בולים מלא, ביחד ולחוד, ובכך הופכת כל אדם לסרבן מס.
- 6.3.23. מנגד – הנזק מביטול התיקון לחוק אינו רב, משום שמלכתחילה לא היה צפי לעשות בו שימוש לצרכי הרחבת הגביה, כפי שנעשה כעת, והכל כמפורט להלן:
- 6.3.24. מטרת עתירה זו הינה להביא לביטול התיקון לחוק. דהיינו, כוונת העותר היא למנוע הרחבה נוספת של הגביה, הנובעת מפרשנות רשויות מס הבולים את התיקון לחוק, ואין בכוונת העותר לדרוש את ביטול חוק מס הבולים כולו, ואת ביטול הגבייה שהתבצעה על פיו עובר למועד התיקון לחוק.

לפיכך, השלכות ביטול התיקון לחוק על הכנסות המדינה הנוכחיות (עובר לתיקון) ממס הבולים הינן מינוריות, ואין בביטול התיקון כדי לפגוע בגביה הנוכחית, אשר מתבצעת כיום מחוזי ביטוח, ממסמכי הקצאות מניות וכיו"ב.

6.3.25 זאת ועוד, עיון בתחזית הכנסות המדינה ממסים לשנת 2004,²⁸ הנכללת במסמך שכותרתו "עיקרי תקציב המדינה לשנת 2004" (להלן – "מסמך עיקרי התקציב"), כנדרש על פי חוק יסודות התקציב תשמ"ה – 1985, מעלה, כי בעת ביצוע התיקון לחוק ועובר לתקופה האחרונה בו החלו הדרישות מטעם המשיב 2, אף משרד האוצר לקח בחשבון, כי הכנסות המדינה מגביית מס הבולים תרדנה, ואף האוצר לא ראה בתיקון לחוק ככזה שבא להרחיב את הגביה ממס הבולים, ולא העניק לו את הפרשנות הגורפת שמעניקות כיום רשויות מס הבולים. כלומר, התיקון לחוק אף לא נצפה (ולא תוכנן) כמביא להכנסות מהותיות נוספות בגין גביית מס בולים ועל כן לא יהא בביטול לחוק כדי להביא לפגיעה בתקציב המדינה כפי שנצפה על ידי המחוקק בסמוך לתיקון לחוק.

6.3.26 ודוק, בחלק ד' למסמך עיקרי התקציב, העוסק בהכנסות המדינה ממסים, בפרק שכותרתו "תחזית הכנסות המדינה ממסים לשנת 2004", הוכרו על ביטול הדרגתי של מס הבולים:

"ביטול הדרגתי של מס בולים: הממשלה החליטה על ביטול הדרגתי של מס בולים. הביטול יבוצע על פני 4 שנים, החל מיולי 2004".

6.3.27 בהתאם לכך, באותו מסמך בלוח המשווה בין הכנסות המדינה ממסים ומתשלומי חובה בשנים 2002-2003 לבין התחזית לשנת המס 2004 עולה, כי ביחס לשנת 2004 הצפי הינו כי הכנסות המדינה מגביית מס הבולים ירדו ריאלית ב- 12.8%.

כך גם בלוח שכותרתו: "השפעת שנויי חקיקה על הגבייה", המציין בפרוטרוט את כל פרטי כל שינויי החקיקה ואת השפעתם התקציבית הצפויה, מצוין כי, גביית מס הבולים אמורה לקטון ב- 100 מיליון ₪ בשנת 2004,²⁹ והכול ללא כל אזכור של גידול בגבייה כתוצאה מיישום התיקון לחוק ואף ללא אזכור של התיקון לחוק כמביא לגביה חדשה!

עמודים רלבנטיים במסמך עיקרי התקציב 2004 מצ"ב כנספח ד' לעתירה זו.

6.3.28 בדומה, התבטא עו"ד משה מזרחי, היועץ המשפטי של אגף המכס והמע"מ, בהציגו את תיקון החוק בפני ועדת המשנה (של ועדת הכספים) לענייני מסים ביום 19.5.2003 (נספח א'):

"אין לנו פה רצון לגבות יותר ממה שאנחנו גובים עכשיו".

²⁸ מוצגת באתר האינטרנט של משרד האוצר www.mof.gov.il.

²⁹ ראה מסמך עיקרי התקציב בעמ' 192.

6.3.29. לאור האמור לעיל, וכפי שעולה ממסמך עיקרי התקציב, לא זו בלבד שהמחוקק לא התבסס בקביעת תקציב המדינה על הגביה הנוספת שבתיקון לחוק – גבייה שכלל אל נצפתה מתיקון שכלל לא אוזכר - אלא שנראה שתקציב המדינה בנוי היה על הגביה הנוכחית אשר צפויה היתה לרדת.

על כן, ביטול התיקון לחוק או אמצעי הגביה הננקטים מכוחו לא צפויים להביא לפגיעה בתקציב שתוכנן מלכתחילה, אלא אך ורק – למניעת "הרחבת" התקציב בניגוד לכוונת המחוקק.

6.3.30. בטרם נסכם ענין זה נציג שוב את המבחנים המינימאליים המצופים מ"מס טוב", לדברי פרופ' אדרעי:

"החברה המערבית המודרנית הספיקה לתת סימנים מזהים למס העונה להגדרת "טוב"... מוסכם כי דרישות המינימום למס טוב הן ארבע:

- (1) מס טוב הוא מס יעיל וזול;
- (2) ודאי (Certain) וידוע מראש;
- (3) מתחשב בנישום; ומעל לכל -
- (4) הוגן ומבוסס על עקרונות היושר האופקי והאנכי.

אלו דרישות המינימום..."³⁰

6.3.31. לאור כל האמור לעיל, לא בכדי קיים קונצנזוס רב שנים בדבר הצורך בביטול חוק מס הבולים, כאשר אין לו מקום במערכת העסקית בחיי המסחר המודרניים. ואמנם, אין כמעט ולו מקור ספרותי אחד שאינו סבור שמשם זה אינו ראוי שיהא בספר החוקים הישראלי. המס הוגדר כבלתי צודק, כחסר כל הגיון כלכלי, כארכאי ואינו מתאים למציאות הכלכלית של ימינו ועוד כהנה וכהנה. למעשה למעט מרכיב הגביה עצמה, אף הממשלה והמחוקק עצמם (בהסכימם לביטול ההדרגתי של המס) סוברים שאין מס זה ראוי להיות בספר החוקים הישראלי. ומשכך, משאין כל נימוק לקיומו של מס זה – כיצד ניתן לסבור ש"מס" כזה עומד בתנאי פסקת ההגבלה? אם מס בולים אינו "מס רע" – מהו מס שיכול להיחשב "מס רע"?

6.3.32. לאור המקובץ, אין הצדקה לפגיעה בקניין הטמונה בתיקון לחוק ובהרחבת תחולת מס הבולים - ועל כן יש לבטל את התיקון לחוק!

³⁰ פרופ' אדרעי, הערה 20 לעיל, בעמ' א - 34.

יישום התיקון לחוק על ידי רשויות המס - בטל

לחילופין יטען העותר, כי גם אם ניתן לומר, ולו בדוחק, כי ניתן לפרש את התיקון לחוק מס הבולים באופן שיתיישב עם פסקת ההגבלה, הרי שהדרך בה מפרשות רשויות המס את התיקון לחוק ומיישמות אותו, פוגעת כשלעצמה בזכויות הקניין, חורגת מעצם ההסמכה שניתנה לרשויות מס בולים בגדר החוק, ואף היא כשלעצמה - איננה מידתית.

כפי שיוצג להלן, בעוד שהמחוקק ראה בתיקון לחוק תיקון טכני, אשר לא נועד להרחיב את היקף הגבייה של מס הבולים, הרי שהאמצעים שנוקטות רשויות המס נוקטות ליישום התיקון, חורגים מההסמכה המפורשת שניתנה להם בגדר התיקון לחוק ומכוונת המחוקק בחקיקתו, והכל תוך פגיעה חריגה ובלתי מידתית בעליל בזכות הקניין.

העותר יוסיף ויטען, כי אופן יישום החוק אף מנוגד להבטחה מנהלית שיצרה הרשות, והוא אף גורר החלה רטרואקטיבית של החוק.

7. אופן יישום התיקון על ידי רשויות המס פוגע בזכות הקניין

7.1. מבוא

7.1.1. כאמור, במהלך חודש יוני 2004 פתח המשיב 2 ב"מדיניות אכיפה חדשה" להגברה ולהרחבה של גביית מס הבולים. אגב כך, החל המשיב 2 לפנות לחברות שונות במשק ולדרוש מהן להמציא לידי מסמכים אליהם מתייחס סעיף 15 לחוק מס הבולים, על השינוי שנעשה בו בהוספת סעיף 15(א)(5), וכן לדרוש את ביול אותם מסמכים.

7.1.2. המשיב 2 מבסס דרישתו זו על התיקון לחוק.

7.1.3. דא עקא, במדיניות האכיפה בה נוקט המשיב 2, פוגע המשיב בזכות קניין הרבה מעבר לכוונתו המקורית של התיקון לחוק ולנדרש על מנת להגשים תכליותיו, ובכך מפר המשיב 2 את הוראת סעיף 11 לחוק היסוד, הקובע כי:

"כל רשות מרשויות השלטון חייבת לכבד את הזכויות שלפי חוק יסוד זה".

7.1.4. ודוק, פרופ' יורן קובע כי להוראה זו השלכות לא רק על הטלת מסים חדשים, אלא גם לגבי יישום חוקי מס קיימים.³¹

7.2. יישום התיקון לחוק - בחריגה מהחוק המסמך

7.2.1. העותר יטען כי יישום התיקון לחוק נעשה בחריגה ברורה מן ההסמכה שניתנה למשיב 2 בחוק המסמך - מבחינת כוונתו, תכליתו והרקע לתקינתו, ועל כן אין היישום נעשה מכוח הסמכה מפורשת הקבועה בחוק והינו בטל בשל פגיעתו בזכות הקניין.

³¹ א' יורן הערה 19 לעיל, בעמ' 59.

7.2.2. על מנת להבהיר את הדברים, להלן יעמוד העותר על כוונת המחוקק ועל תכלית החקיקה עת חוקק התיקון לחוק מס בולים:

7.2.3. התיקון לחוק **נטמע** במסגרת הצעת חוק כוללנית, **בלא שיוחדה לתיקון הצעת חוק נפרדת**. מדברי ההסבר לתיקון לחוק עולה, כי התכלית החקיקתית שעמדה ברקע לחקיקת התיקון לחוק הנה תכלית של הסדרת הגבייה מכוח חוק מס בולים:

"כיום נפגעת הגבייה לפי חוק מס בולים בהיעדר קביעה בחוק, לגבי מרבית המסמכים, מיהו החייב בתשלום המס. זאת בניגוד לחוקי מס אחרים שבהם נקבע באופן מפורש מיהו החייב בתשלום המס. אי לכך מוצע לקבוע לגבי מסמכים, שאינם מפורטים בסעיף 15 לחוק, מי יהא החייב בתשלום מס הבולים בשלהם."

עם זאת, דברי ההסבר עצמם אינם חושפים את התמונה המלאה שעמדה בפני המחוקק בעת חקיקת התיקון לחוק. כפי שיוצג להלן - התכלית אותה ביקש המחוקק להגשים בעת חקיקת התיקון לחוק הינה תכלית של הסדרת גבייה קיימת **ולא תכלית של הרחבת גבייה**.

7.2.4. במסגרת הדיונים בהצעת החוק לתיקון מס הבולים, ציין עו"ד משה מזרחי, היועץ המשפטי של אגף המכס והמע"מ, בהציגו את תיקון החוק בפני ועדת המשנה (של ועדת הכספים) לענייני מסים ביום 19.5.2003:

"בחוק מס בולים אנחנו לא הולכים לעשות תיקון מהותי..."

והמשיך עו"ד משה מזרחי ואמר שם לחברי הוועדה:

"אין לנו פה רצון לגבות יותר ממה שאנחנו גובים עכשיו."

7.2.5. זאת ועוד, עיון בתחזית הכנסות המדינה ממסים לשנת 2004, הנכללת במסמך עיקרי התקציב (**נספח ד'** לעתירה זו) מעלה, **כי בעת ביצוע התיקון לחוק ועובר לתקופה האחרונה בה החלו הדרישות מטעם המשיב 2, לא היה כל צפי ולא היתה כל כוונה לעשות שימוש בתיקון לחוק לשם הרחבת הגבייה ממס בולים**.

7.2.6. כך - במסגרת מסמך עיקרי התקציב, בעמודים 189-190 לו, מפורטים שינויי חקיקה שונים שהיו בסמכותו של אגף המכס והמע"מ ואשר היו צפויים להביא להשלכה תקציבית בשנים 2003-2004. באשר לחוק מס הבולים מצוינים שני שינויים **בלבד**:

5. ביטול מס בולים על אג"ח להמרה...

6. ביטול הדרגתי של מס בולים...

זאת ועוד, בלוח 6 למסמך עיקרי התקציב, שכותרתו **"השפעת שינויי חקיקה על הגבייה, כל שנה לעומת קודמתה: 2003-2004"**, בעמוד 192 למסמך עיקרי התקציב בו מפורטים השינויים השונים שבוצעו בחקיקה והשפעותיהם התקציביות, מצוינים לענין מס הבולים שוב אותם שני שינויים בלבד: ביטול מס בולים על אג"ח להמרה,³² וביטול הדרגתי של חוק מס בולים.

³² במקום זה במסמך עיקרי התקציב כתוב, כפי הנראה בטעות: "לא להמרה".

כלומר, במסמך עיקרי התקציב המפרט בפרוטרוט את השפעות שינויי החקיקה על הגביה הן בשנת 2003 והן בשנת 2004, לא אוזכרה כל השפעה של הרחבת גביה, הנובעת כתוצאה מהתיקון לחוק ובפרט לא ההשפעה המהותית הצפויה כתוצאה מהאמצעים בהם נוקט כעת המשיב 2.

7.2.7 בהתאם לכך, תוצאתם המצטברת של השפעת שינויי החקיקה על גביית מס בולים, כפי שנצפתה ותוכננה היתה אי שינוי בגביה בשנת 2003 - היא השנה בה נכנס התיקון לחוק בתוקף וירידה בגביה בהיקף של 150 מיליון ש"ח בשנת 2004 (כתוצאה משינויי החקיקה שאוזכרו) - השנה בה החל יישומו של התיקון.

לא היה כל צפי וכל תכנון תקציבי לשימוש באמצעי גביה שונים, כתוצאה מהתיקון לחוק, אשר יאפשרו את הגדלת הגביה.

7.2.8 לאור האמור, הן בדברים שנמסרו לוועדת הכספים בעת חקיקת התיקון לחוק, והן בתחזיות התקציביות לשנים 2003-2004, אשר לא צפו כל שימוש בתיקון לחוק להרחבת הגביה - האם ניתן באמת לומר שיישום התיקון לחוק הנעשה כעת על ידי רשויות המס תואם את כוונת המחוקק ואת ההסדרים הראשוניים שנקבעו בחוק המסמך?

7.2.9 ברי שהתיקון לחוק מס בולים לא נועד - מבחינת כוונת המחוקק הסובייקטיבית ומבחינת כוונת המחוקק האובייקטיבית - לאפשר נקיטת אמצעי גביה חריגים ורחבים כפי שמתבצעים כעת, ועל כן לא ניתן לומר שביצוע אותם אמצעים נעשה "בחוק... או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".

7.2.10 האמצעים החדשים בהן נוקטות רשויות המס, הכוללים משלוח דרישות רחבות היקף למספר רב של חברות וגופים במשק, חורגים מהותית מההסמכה שניתנה בחוק מס בולים ומהתכלית שעמדה בבסיס התיקון. בעוד שהתיקון נועד, לכל היותר, "לשמור על הקיים" מבחינת היקף הגביה, הרי שהרחבת תחולת החוק, כדי למלא את קופת אוצר המדינה, מעבר למתוכנן, והכל תוך שימוש בחוק מס הבולים "הבעייתי" - מהווה פגיעה של רשות המסים בזכויות הקניין, ללא הסמכה מפורשת בחוק ובניגוד לתכליתו.

7.2.11 בעניין זה, מן הראוי להפנות לפסק הדין בעניין בג"ץ 3267/97 רובינשטיין נ' שר הביטחון, פ"ד נב(5) 481, 501, בו פסק בית המשפט העליון:

"רגישות זו לזכויות האדם מובילה למסקנה כי הפגיעה בזכויות האדם, אפילו היא מקדמת את ערכיה של המדינה, אפילו היא לתכלית ראויה, ואפילו היא שלא מעבר למידה הדרושה - צריכה להיקבע בחוק הקובע את ההסדרים הראשוניים ואין להסתפק בהסמכתה הפורמלית של הרשות המבצעת למעשה חקיקה. הנה כי כן, הדרישה כי החקיקה הראשית תקבע את ההסדרים הראשוניים וחקיקת המשנה או הוראות המינהל יעסקו אך בהסדרי הביצוע מעוגנת בצורך להגן על חירותו של הפרט. אמת,

במשטר דמוקרטי יש לא פעם צורך - למען הגשמת אינטרס הכלל - בפגיעה בזכויות הפרט. עם זאת, דרישה היא כי פגיעה זו, אפילו מוצדקת היא, תיקבע בחקיקה הראשית, ולא תימסר לידיה של הרשות המבצעת עצמה..."

יפים הדברים במיוחד בעניינו, שבו לא רק שרשויות המס נוקטות באמצעים אשר לא זכו להסדר ראשוני בחוק מס הבולים, אלא שהן אף נוקטות באמצעים שהינם מנוגדים לחלוטין לכוונת המחוקק ולתכליות שעמדו בעת התיקון לחוק.

7.3 יישום החוק על ידי רשויות המס - פוגע בקניין במידה העולה על הנדרש

7.3.1 העותר טען לעיל, כי הפגיעה בקניין הטמונה בתיקון לחוק הינה בלתי מידתית. העותר יוסיף ויטען עתה, כי הדרך בה מיישמות רשויות המס את החוק, מחזקת את הטענות שהובאו לעיל, ואף מוסיפה להן משנה תוקף בשל האמצעים הפוגעניים והדרקוניים במידה חריגה, בהן נוקטות רשויות המס, אשר מעצימים אף יותר את הפגיעה האינהרנטית הקיימת ביישומו של חוק מס הבולים.

7.3.2 ודוק – כמות ההסכמים והמסמכים הנחתמים מדי יום בכל חברה ציבורית ובכל חברה פרטית גדולה, אשר לה ציבור לקוחות וציבור ספקים בארץ ובחול, היא רבה מאד, לא כל שכן אדירה היא כמות המסמכים המצטברת שנערמה אצל אותן חברות למן מאז יום 1 יוני 2003. בהתאם, חבות מס הבולים בגין מסמכים רבים אלו עשויה להסתכם בעשרות עד מאות מיליונים של שקלים!

כאן הוא המקום להדגיש שוב, כי חבות אדירה זו הינה חבות חדשה, אשר לא תוקצבה ולא תוכננה על ידי הרשויות, אשר לא ציפו, בעת התיקון לחוק - לגבות מס נוסף כתוצאה מהתיקון!

7.3.3 זאת ועוד, חבות כספית אדירה זו לא נלקחה בחשבון על ידי העסקים במשק ולא שוקללה במחיר עסקאות (המצריכות שימוש במסמכים המחוייבים כעת במס בולים), וזאת בשל הסתמכות הצדדים לעסקה על מנהג אכיפתו החלקית של חוק מס בולים. על כן, הזדקקות למס הבולים כעת, משנחתמו אותן עסקאות עבר, משמעה כי העסקים יאלצו לממן את המס מכיסן, לרוב ללא כל אפשרות לחזור ולהיפרע מן הצד השני של העסקה!

דברים אלו מקבלים משנה תוקף בשים לב לעובדה כי בשל "זניחתו" של מס הבולים בחיי העסקים "הרגילים" לא יצרו החברות בספריהן הפרשות מתאימות בגובה חבות המס "ההיסטורית" ואף לא נצטיידו בעתודות הכספיות המתאימות מהן ניתן יהיה להיפרע כעת.

7.3.4 משמעות הדבר, כי דרישת תשלום מס הבולים כעת, יש מאין, בסכומי עתק, ובלא כל רזרבה מתאימה לתשלומו, עשויים להוות אסון כלכלי לחברות!

7.3.5 לבסוף יציין העותר, כי גם נטל איסופם של אלפי המסמכים (שלעיתים משתרעים על פני מאות עמודים), מיונם, צילומם ושינועם לרשויות מס בולים, לצורך עריכת הביקורת וקביעת השומה, הינו נטל בלתי סביר ומיותר הכרוך בהוצאות נכבדות, ללא הצדקה עניינית וחוקית, והכל לקידומו של חוק שהכל יודעים כי סופו להתבטל בעתיד הקרוב!

7.3.6 לפיכך, ואף מטעם זה, ברור כי דרישות הגביה והאכיפה של רשויות מס הבולים לוקוח בחוסר מידתיות, ואף בשל כך דינן בטלות.

8. האמצעים הננקטים כעת לאכיפת מס בולים - רטרואקטיביים ומנוגדים להבטחה שלטונית

כמפורט בסעיף 2.5.8 לעיל, לאחרונה החלו רשויות מס הבולים לפנות אל חברות שונות במשק, בדרישות להמצאת פרטים באשר למסמכים שנחתמו החל ממועד כניסת התיקון לחוק לתוקפו. רשויות המס אף אינן מסתירות כוונתן כי מסמכים שנחתמו החל מאותו מועד (ובטרם מועד דרישת רשויות המס) - יהיו חייבים בביול.

העותר יטען להלן כי דרישות אלה של רשויות מס הבולים, הינן בעלות תחולה רטרואקטיבית, מנוגדות להבטחה שלטונית ואינן סבירות ועל כן דינן - בטלות.

העותר יוסיף ויטען כי הדברים האמורים מקבלים משנה תוקף לאור העובדה שהמנהג בדבר אי אכיפתו של מס הבולים הפך עם השנים למנהג מחייב ואף זכה לגושפנקא בתקציב המדינה, אשר לא צפה כל שימוש בתיקון לחוק להרחבת גביית המס.

8.1 יישומו החלקי של החוק עובר להוצאת דרישות הרשויות - התגבש למנהג מחייב

8.1.1. כאמור בסעיף 2.3, במשך שנים רבות, אכיפתו החלקית והסלקטיבית של חוק מס הבולים, הפכה לנוהג מושרש ועקבי, ולמעשה, הייתה מקובלת על הכל, לרבות רשויות המס.

במסגרת אכיפה חלקית וסלקטיבית זו של החוק, חובת תשלום מס הבולים נאכפה ביחס למסמכים ספציפיים בלבד, דוגמת דו"ח הקצאת מניות, הסכמי הלוואה וערבות בנקאיים, הסכמי ביטוח וכיו"ב.

8.1.2. לעניין זה, יטען העותר כי מדיניות אכיפה זו הפכה למנהג מבוסס ומחייב, אשר תוקפו דומה לכלל משפטי, לכל דבר ועניין. יפים לעניין זה דבריה של פרופ' גביזון:

"מנהג הוא צירוף של נוהג עובדתי – העובדה שאנשים חוזרים בסדירות על התנהגות מסוימת – ותחושה של חיוב ללכת בעקבות הנוהג הזה. תחושת החיוב אינה רק של האדם עצמו, והיא מוצאת גם ביטויים חברתיים ... המנהג הוא אפוא כלל התנהגות שתוקפו אינו שאוב מהסכמת הצדדים או מידיעתם את הכלל, אלא מעצם קיומו. במובן זה דומה הכלל המנהגי, אף כאשר המנהג אינו מוכר כמקור למשפט, לכלל משפטי"³³.

8.1.3. כוחו של המנהג בולט בעיקר במקום בו החוק מיושן ואין דרך פוליטית קבילה לבטלו, כפי שמתקיים בענייננו. עמדה על כך ד"ר אבן להב, כלהלן:

"בהיותו של המחוקק גוף פוליטי, הוא פועל לאיטו להסדרת בעיות נטולות חשיבות פוליטית, ולכן יש שאינו מדביק את קצב השינויים החברתיים או המציאות הכלכלית, ומתעורר לפעולה רק בתגובה לבעיה. עד ש"יתעורר" המחוקק ויגיב, ההסדרים החברתיים מתארגנים באמצעות מנהגים, אשר ייתכן שיעמדו בניגוד לנורמה החקוקה והמיושנת"³⁴.

³³ פרופ' ר' גביזון, "ביטול המגילה: המנהג ועקרונות הפיקה", משפטים יד (תשמ"ה), 325, 333 (להלן – "פרופ' גביזון").

³⁴ ד"ר ד' אבן להב, "מנהגה של הרשות המבצעת שלא לאכוף חוק - הרהורים וערעורים בעקבות ע"פ 3520/91", משפט וממשל ב

- 8.1.4. ואמנם, "התעוררות" כאמור מצד המחוקק וביטולו של חוק או של סעיף בחוק, בעקבות מנהג מושרש בדבר אי אכיפתו, זכורה במיוחד בכל הקשור לסעיף בחוק העונשין, אשר קבע כי משכב זכר הנו בגדר עבירה פלילית (בשעתו - סעיף 351 לחוק העונשין). משך שנים בחרו רשויות השלטון שלא לאכוף סעיף זה, וזאת מכוח הנחיה ספציפית של היועץ המשפטי לממשלה, עד שלבסוף, לאחר שנים של אכיפה, בשנת 1988, נמחק הוא מספר החוקים.³⁵
- 8.1.5. דוגמאות למנהגים נוגדי חוק, ובמיוחד בתחום הפיסקאלי, נדונו זה מכבר גם בפסיקה.
- כך למשל, בעניין וילינגר³⁶, נידון עניינו של יבואן פירות יבשים, אשר נאשם בעבירות של השמטה מדו"ח מס הכנסה ומסירת תרשומת כוזבת. בית המשפט העליון זיכה את היבואן, בקובעו כי מאחר ובמשך שנים התפתח מנהג מצד שלטונות מס הכנסה שלא להקפיד עם יבואני פירות יבשים על חובת ניהול ספרים ועל הגשת דו"חות מלאים, הרי שאין זה מן הראוי להגיש אישום פלילי כנגד אחד הנישומים, שפעל בהתאם למנהג האמור והסתמך עליו במעשיו.
- בדומה, בעניין זיידל³⁷ נידון עניינו של נישום, אשר הואשם במסירת תרשומת כוזבת, מתוך כוונת זדון להתחמק ממס. בית המשפט העליון קבע, כי מאחר ובמשך שנים נקבעה שומתו של הנישום בהסכמה בינו ובין שלטונות המס, כאשר הנישום ידע כי מסירת הידיעות הנה אך בגדר אקט פורמלי, וכאשר פקיד השומה השלים עם דוחותיו הכוזבים של הנישום ולא העמידו על חומרת מעשיו, עד שהדבר הפך לנוהג אצל הנישום, הרי שאין מקום להאשים את הנישום בכוונה להתחמק ממס.
- 8.1.6. הנה כי כן, מנהג הינו כלל משפטי מחייב, שנתגבש משך שנים, ויש בכוחו לעיתים להתנות ולשנות את החוק הכתוב. הדברים יפים במיוחד מקום בו המדובר במנהג בדבר אי אכיפתו של חוק מסוים מצד רשויות השלטון, אשר יש ומנהג זה מוביל, בסופו של יום, לביטולו של החוק.
- 8.1.7. וכך הוא המצב גם לגבי חוק מס הבולים: במשך שנים רווח המנהג בקרב הציבור בדבר הציות חלקי לחוק זה. מנהג מושרש זה זכה לגיבויין המלא של רשויות מס בולים, אשר לא עמדו על אכיפתו של החוק באמצעות סנקציות כלשהן. לפיכך, על אף הישרדותו הפורמלית של חוק מס בולים עד לימנו אנו, ניתן לומר כי הוא נותר, לפחות ברובו, בבחינת "הלכה ואין מורין כן".
- 8.1.8. העותר יטען כי מדיניות הגביה החדשה של רשויות המס אשר מנוגדת למנהג שהתגבש והשתרש משך שנים כה רבות, דינה בטלות, וזאת משלושת הטעמים שיובאו להלן: רטרואקטיביות, הפרת הבטחה שלטונית וחוסר סבירות.

(תשנ"ה), 477, 482 (להלן – "ד"ר אבן להב").

³⁵ ראו לעניין זה את מאמרו של פרופ' ראובן ירון, "ההומוסקסואלים והחוק הפלילי", "הארץ", 30.1.76.

³⁶ ע"פ 560/71 מ"י נ' וילינגר, פ"ד כו(2) 622.

³⁷ ע"פ 143/73 מ"י נ' זיידל, פ"ד כח(2) 19.

- 8.2 **יישום התיקון לחוק בניגוד למנהג שהשתרש מהווה החלה רטרואקטיבית של החוק**
- 8.2.1 כאמור, בשל המנהג המושרש בדבר אכיפתו החלקית של חוק מס הבולים, הפך הוא ברובו ל"אות מתה", למעט מסמכים ספציפיים ומוגדרים בגינם נגבה מס הבולים.
- 8.2.2 על רקע דברים אלו, יטען העותר, כי **גבייתו של מס הבולים בגין מסמכים שנחתמו עובר לחודש יולי 2004** – מועד שיגורן של דרישות גביה לחברות במשק, שהוא המועד בו נודע **לראשונה** על כוונתן של רשויות מס הבולים לסטות ממנהגן המושרש בדבר אי אכיפתו של החוק, בהעדר כל פרסום אחר בנושא - סוטה מן המנהג שקיים היה עד היום ביחס לגבייתו של מס הבולים, לפיו נאכפה הגביה רק מקום בו הוגש המסמך טעון הביול לרשות ממשלתית כלשהי, **והיא לוקה ברטרואקטיביות**.
- 8.2.3 ודוק – אחד מעקרונות היסוד הבסיסיים ביותר בכל שיטת משפט הנו העיקרון האוסר על חקיקה רטרואקטיבית. עקרון זה, כחלק מעקרון שלטון החוק, מחייב את מתן פומביות לחוק בטרם החלתו, וזאת על מנת לשמור על הוודאות והיציבות, ולהימנע מפגיעה בהסתמכות הלגיטימית של הפרט על המצב המשפטי הנוהג עובר לחקיקת החוק, ובציפייה לשימורו של מצב זה.³⁸
- 8.2.4 כך למשל, בעניין **דיזינגוף** נידונה שאלת התוקף הרטרואקטיבי של צו הנמלים (שכר סוורות), תשי"ג – 1953, שקבע תעריפים מוגדלים לדמי סוורות בנמלי הארץ לגבי תקופה שקדמה לפרסומו של הצו. בית המשפט העליון, מפי כבי' השופט ברנזון, פסל את תוקפו הרטרואקטיבי של הצו, בקובעו כי :
- "שאלה אחרת היא אם התקופה שביחס אליה נקבעה התחולה למפרע היא בגדר הסבירות, לפי הכללים הנקוטים בנדון זה על ידי בתי המשפט, אם לאו. בנקודה זו נראית לי המסקנה שאלה הגיע בית המשפט המחוזי, כלומר שמפאת התקופה הארוכה מאד של הרטרואקטיביות לוקה הצו באי סבירות בולטת.**
- התקופה היא כשנה וחצי, ואינני רואה כיצד אפשר אחרי עבור זמן רב כזה לצוות על פתיחת עסקאות שנסתיימו מבלי לגרום "עוול ואי צדק בולט" לאלה שנדרשים לשלם כעת את התשלומים המוגדלים ... או מבלי שתיווצר "אנדרלמוסיה ואי וודאות" מטעם זה נראית לי כפסולה התחולה למפרע של צו הנמלים (שכר סוורות), תשי"ג – 1953".³⁹**
- במלים אחרות, בית המשפט קובע, כי תוקפו הרטרואקטיבי של הצו לוקה באי סבירות בולטת, במיוחד נוכח תקופת הרטרואקטיביות (כשנה וחצי), **במהלכה התבצעו עסקאות מבלי שהשלכותיו של הצו נלקחו בחשבון, ולפיכך "פתיחתן" של עסקאות אלו כעת תגרום לאי צדק כלפי מי שיאלצו לשאת כעת בתשלומים המוגדלים ותיצור אנדרלמוסיה ואי וודאות**. לאור כל אלה, קובע בית המשפט העליון, כי תוקפו הרטרואקטיבי של הצו יבוטל.

³⁸ פרופ' א' ברק, פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה, תשנ"ג, 1993, ע' 616.

³⁹ ע"א 311/57 היועמ"ש נ' מ. דיזינגוף ושות' (שיט) בע"מ ואח', פ"ד יג, 1026.

8.2.5. ויודגש, כי לעניין זה, דומה החלה מחדש של חוק אשר לא נאכף בעניין של מנהג לחקיקתו של חוק חדש, כפי שמבהירה ד"ר אבן להב בדבריה הבאים :

"אמנם השיטה המשפטית מעמידה את האזרח בחזקת יודע חוק, ואי ידיעת החוק איננה פוטרת מעונש. אך בה במידה יודע האזרח כי חוק שאינו נאכף הוא בבחינת "אות מותה" שאין עושים בה שימוש. ... האפשרות הניתנת לכוחות השלטוניים להיזקק מחדש לחוק, כמוה כהפעלתו של חוק שלא פורסם".⁴⁰

ולפיכך, ממשיכה ומבהירה ד"ר אבן להב, כי הדרך הנאותה להיזקק מחדש לחוק שלא נאכף, ובפרט כאשר המדובר בענייני מסים, הנה רק מקום בו יעשה כן השלטון מכאן ולהבא :

"יש למנוע מרשויות המס לבחור בנישום מסוים ולהעמידו לדין כדי להפסיק את מנהג אי האכיפה שלהן בעצמן, אך בכך לא נחסמת בפניהן הדרך להקפיד מכאן ולהבא על רישום התקבולים כדון, לדרוש ולהרתיע בענף על הקפדתן מכאן ולהבא על קיומו של הדין. מכיוון שהחוק תקף וממשיך להיות תקף, יכולה הרשות לשנות את מנהגה, ואולם עליה להודיע על כך בציבור ולהתריע כי בדעתה לשוב ולאכוף את החוק".⁴¹

8.2.6. יפים לעניין זה אף דבריה של פרופ' גביזון, כלהלן :

"איך יוכל המינהל לשנות מדיניות ולתבוע בגין חוק שלא נאכף עד עתה, בלי להיתקל בכוחו מבטל החוק של המינהג ... נראה כי הפתרון יהיה, שהמינהל יפרסם הצהרת מדיניות על כוונתו לשנות את מנהגי האכיפה".⁴²

8.2.7. ואף פרופ' זמיר מבהיר בדבר פעולה למפרע של הרשות המנהלית, כי :

"בהעדר טעם מיוחד לא תהיה הרשות המנהלית מוסמכת לפעול למפרע. חזקה כזאת נדרשת למען העיקרון של שלטון החוק וההגנה על זכויות האדם. על הבסיס של חזקה כזאת ניתן לקבוע הבחנות בין סוגי מקרים, שבהם החזקה מקבלת יתר תוקף, או להיפך, שבהם היא נחלשת, או אפילו נסתרת. כך, למשל, יש מקום להבחין לעניין זה בין החלטה המיטיבה עם האזרח לבין החלטה הפוגעת בו, וכן בין החלטה שנתקבלה לפי בקשה או הסכמה של האזרח לבין החלטה שנכפתה עליו".⁴³

⁴⁰ ד"ר אבן להב, הערה 34 לעיל, ע' 497.

⁴¹ שם, בעמ' 504.

⁴² פרופ' גביזון, הערה 33 לעיל, בעמ' 344.

⁴³ פרופ' י' זמיר, הסמכות המנהלית, כרך ב', תשנ"ו, ע' 976.

8.2.8. סיכומו של דבר, פעולה רטרואקטיבית של הרשות המנהלית, ובפרט החלתו של חוק שכעניין של מנהג ומדיניות לא נאכף עד עתה, וזאת למפרע, איננה תקפה ואיננה ראויה, בהיותה נוגדת עקרונות יסוד של שלטון החוק ופוגעת בזכויות הפרט.

8.2.9. **ובעניינו – גביית מס בולים על מסמכים שנחתמו קודם לחודש יולי 2004 - המועד בו ניתן ביטוי פומבי לראשונה, ליישומו של תיקון החוק, באמצעות הדרישות ששוגרו לחברות במשק, ובהיעדר כל התראה פומבית אחרת, לוקה ברטרואקטיביות, ולפיכך אין ליתן לה תוקף מחייב.** זאת, במיוחד לאור העובדה שהחלטה זו מחייבת בעניינו, כמו בעניין דיזינגוף, פתיחה מחדש של עסקאות בהן נתקשר הציבור, ואשר במסגרתן לא נלקחה בחשבון ולא תומחרה החבות במס בולים.

8.2.10. **בעניין זה יש להדגיש, כי אי ידיעת הציבור בדבר שינוי המנהג - איננה מקרית. למעשה, אף המחוקק ומשרד האוצר לא צפו שימוש בתיקון לחוק לצורך הרחבה גביית המס, כמפורט בסעיף 7.2 לעיל.** רק עת החלו דרישות הגבייה להישלח, נוכחו הכל, כי ניתן לפרש את התיקון וליישמו באורח החורג מהותית מהמנהג ששרר קודם לכן, ועל כן גביית המס טרם לאותו מועד - מנוגדת לכל צפי סביר של הציבור.

אם האוצר ורשויות המס, בעת ניסוח תקציב המדינה, לא צפו כל שימוש בתיקון לחוק לצורך גבייה נוספת של מיסים - כיצד ניתן לצפות מן הציבור להניח כי ישונה המנהג, וכי יעשה בתיקון לחוק שימוש לצורך גביית מס נוספת?

8.2.11. בשולי הדברים ועל דרך האנלוגיה, רואה העותר מקום לציין כי בנסיבות אלו יתכן שאף חל על אי תשלום מס הבולים עד כה, באם היה בגדר תשלום "חסר" (דבר המוכחש כלעצמו), **סעיף 3 לחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח - 1968.**

על פי הסעיף האמור, החל על "מס עקיף (כגון מס הבולים) שלא שולם...", לא יהיה הנישום חייב בתשלום אותו מס שלא שולם, באם החסר במס לא נבע מאי מסירה של ידיעה שהנישום היה חייב בה, הנישום לא ידע על קיומו ולא "גלגל" את המס החסר על המתקשר עמו בעסקה.

בנסיבות בהן אף רשויות המדינה, ולא רק "הנישומים", לא צפו כי אי תשלום מס בולים יהפוך לפתע למס חסר, ומס זה - וודאי לא גולגל על המתקשרים בעסקאות - הרי שאף סעיף 3 הנ"ל מורה שאין מקום לגבות כעת את אותו מס חסר.

8.3. **גבייתו של מס הבולים עובר לחודש יולי 2004 - מנוגדת להבטחה מנהלית שיצרה הרשות**

8.3.1. העותר יטען, כי אכיפתו למפרע של החוק סותרת מפורשות ציפייה לגיטימית של כל אזרח, ושל הצדדים להסכם בפרט, כי הנורמה המנהלית בדבר אכיפתו החלקית של החוק תוסיף ותעמוד על תילה עד אשר יפורסם אחרת.

8.3.2. ודוק – נורמה מינהלית זו, אשר נשתרשה כאמור כמנהג מחייב בארצנו, וזכתה לגיבוי מלא של הרשויות, יצרה צפייה לגיטימית שכך יוסיף וייעשה בהמשך והנה בבחינת "הבטחה מנהלית", אשר ככלל כובלת את הרשות, וסטייה הימנה אפשרית רק בנסיבות מצומצמות וחריגות.

8.3.3. השיקולים התומכים בכבילתה של הרשות המינהלית להבטחתה, כפי שמפורטים הם בספרו של ד"ר הר זהב⁴⁴, הנם אלו – השיקול של ההגיונות הציבורית, השיקול של שמירת אמון הציבור ברשות ובאמינות השלטון, השיקול בדבר אינטרס ההסתמכות של האזרח, השיקול של אינטרס הציפייה של האזרח, השיקול של חובת תום הלב והשיקול של סופיות המעשה המנהלי.

8.3.4. ואמנם, בתי המשפט ייחסו חשיבות רבה לשיקולים האמורים, בקביעותיהם בדבר מחויבותה של הרשות המנהלית להבטחותיה, ובמיוחד הוענק משקל לאינטרס ההסתמכות של הפרט על ההבטחה שניתנה לו.

כך למשל, **בבג"צ מרדי**, נידונה החלטה של משרד החקלאות למנוע או להקטין מענקים שהיו מוענקים למגדלי פרחים. אף שמשד החקלאות בקש להחיל רטרואקטיבית שינוי מדיניות זה רק לגבי מספר מועט של חודשים לפני פרסום החלטת המשרד, קבע בית המשפט העליון כי מדובר בפגיעה בלתי ראויה, בשל הסתמכות החקלאים על הנוהג שהיה קיים. וכדברי כב' השופט זמיר :

"אמנם באותיות הקטנות של תכנית הפיתוח היה כתוב כי יש להגיש את הבקשה למענק לפני ביצוע ההשקעה וכי ייתכנו שינויים בתכנית במהלך השנה. אולם על פי הנוהג המקובל בשנים קודמות, מגדלי הפרחים, שבגלל עונת השיווק של פרחים לא יכלו לדחות את ההשקעות עד לאחר אישור המענק, ביצעו את ההשקעה לפני האישור, כשהם מסתמכים על התנאים שנקבעו בתכנית הפיתוח. משרד החקלאות ידע שזה הנוהג, והיה מאשר את הבקשה, אם ההשקעה בוצעה על פי אותם תנאים. בנסיבות אלה נראה כי ההחלטה שנתקבלה בחודש מאי 1996, למנוע או להקטין את המענק המינהלי אם הבקשה תאושר על ידי המינהלה לאחר יום 31.7.96, פגעה לפחות באינטרס ההסתמכות ובציפיות הראויות של מגדלי הפרחים..."

לכך יש להוסיף כי החלטה זאת של משרד החקלאות, שנתקבלה כבר בחודש מאי 1996, לא הודעה למגדלי הפרחים באותו מועד, אלא רק (מטעם שלא הובהר) בחודש אוגוסט 1996. בינתיים, יש להניח, מגדלי הפרחים פעלו על פי התנאים שנקבעו בתכנית הפיתוח, בלי לדעת כלל על החלטת המשרד מחודש מאי לשנות את תנאי התכנית. מבחינתם, אם כן, ההחלטה לשנות את תנאי התכנית נתקבלה, לא בחודש מאי אלא רק בחודש אוגוסט. לכן הם יכולים לטעון כי תנאי התכנית שונו רק בחודש אוגוסט; ואם כן, ההחלטה לשנות את התנאים פסולה על פי ההלכה השוללת שינוי מדיניות למפרע. ראו בג"ץ 134/67 ואנוני נ' משרד התחבורה, פ"ד כא(2), 710...

⁴⁴ רענן הר זהב, המשפט המנהלי הישראלי, תשנ"ז, 1996, עמ' 518-514.

...

בנסיבות אלה נראה כי ההחלטות של משרד החקלאות, בין אם הן פגעו בזכות מוקנית ובין אם הן פגעו באינטרס שאינו מגיע כדי זכות כזאת, מכל מקום הן פגעו באינטרס ראוי להגנה ..."⁴⁵

8.3.5 במלים אחרות, מקום בו הסתמך האזרח הסתמכות לגיטימית על הבטחה מנהלית שניתנה מאת הרשות, והוא פעל על סמך הבטחה זו ושינה מצבו לרעה, כבולה הרשות להבטחה זו, ומושתקת מלפעול בניגוד לה, אלא בנסיבות קיצוניות שמאיינות את צדקת קיום הבטחה זו.

8.3.6 **בענייננו** – כאמור, המדובר הוא בציפייתו הסבירה והלגיטימית של הציבור, בדבר המשך קיומו של מנהג אכיפתו החלקית של חוק מס הבולים, ציפייה אשר יצרה הסתמכות על המצב המשפטי והעסקי הקיים. הסתמכות זו הובילה לכך שחלק ניכר מן הציבור אף שינה מצבו לרעה, שכן חבות ממשית במס הבולים לא נלקחה בחשבון בעת שנחתמו הסכמים (לפחות חלקם), ולא תומחרו במסגרתם.

8.3.7 **יפים הדברים במיוחד מקום בו שתקה הרשות המבצעת – רשות מס בולים – במשך כשנה מאז התיקון, בטרם החלה ליישם את מדיניות האכיפה החדשה, כאשר חרף שתיקה ארוכה זו מבקשת הרשות לאכוף את שינוי המדיניות כבר למן 1.7.2003.**

8.3.8 **על אחת וכמה יפים הדברים מקום בו עמדת הרשויות, בתקציב המדינה, הינה כי אין בדעתן להשתמש בתיקון לחוק על מנת לשנות מהמצב הקיים.**

8.3.9 למען הסדר הטוב יציין העותר, כי הטיעון במסגרת פרק משנה זה, **עומד לציבור אך ביחס להסכמים שנחתמו עובר לחודש יולי 2004**, שכן לאחר אותו המועד, בעקבות הפרסומים אודות גבייתו המחודשת של מס הבולים, לא ניתן עוד לאמור כי הרשויות יצרו מצג או הבטחה בדבר המשך אי גבייתו של המס.

8.3.10 **לפיכך, העותר יטען, ביחס להסכמים שנחתמו עובר לחודש יולי 2004, כי רשויות מס הבולים כבולות להבטחתן שנוצרה כתוצאה מן המנהג רב השנים, בדבר אי גבייתו של מס הבולים, והן מושתקות מלפעול בניגוד להבטחה זו.**

8.4 **המדיניות החדשה של רשויות מס הבולים - איננה סבירה נוכח ביטולו הקרב של החוק**

8.4.1 כיום, ברור כבר לכל כי חוק מס הבולים צפוי לעבור תהליך הדרגתי, אשר סופו בביטולו המלא של החוק בשנת 2008, והדבר אף עוגן בחקיקה. בנסיבות אלה, ברור כי הכל צופים שהכנסות האוצר ממס בולים ילכו ויפחתו בהדרגה, עד לאיון המלא בשנת 2008.

תהליך זה של הפחתה הדרגתית, לאורך השנים, של הכנסות האוצר ממס בולים, מתיישב עם העובדה שהשיקול המרכזי, אשר עמד בבסיס ההחלטה לבטל את החוק באופן הדרגתי ולא באופן פתאומי, הוא שיקול של התאמה תקציבית לביטולו של מס הבולים כמקור הכנסה לאוצר.

⁴⁵ בג"צ 5496/97 מרדי נ' שר החקלאות, תק-על 2001 (2), 130.

8.4.2. וניתן שוב להציג את דבריו הקולעים של היועץ המשפטי למשיב 2, עו"ד משה מזרחי בעת הדיון בתיקון לחוק (ראו נספח א'):

"... כולנו מסכימים שזה חוק שצריך לבטל אותו מתי שהוא,

כשהתקציב יאפשר זאת..."

וכן דבריו של ח"כ חיים אורון בוועדה זו:

"אני לא יכול להגיד שאני מתמצא גדול, אבל מהמעט שאני יודע.

מוסכם על כולם שזה מס ארכאי, פרובלמטי, והסיבה היחידה

שהוא קיים שלאף אחד אין אומץ להגיד מאיפה להביא את

השמונה מאות מליון שקל..."

8.4.3. העותר יטען כי לאור מגמה זו של המחוקק, להפחית בהדרגה את היקף הגבייה של מס הבולים, עד לביטולו הסופי בשנת 2008, על הרשות המבצעת להתאים עצמה למגמת החקיקה ולא לפעול בניגוד לה.

8.4.4. לפיכך, יטען העותר כי פעולה של הרשות המבצעת, דהיינו: רשויות מס הבולים, המבקשות להרחיב באופן חסר תקדים את היקף הגבייה של מס הבולים, בניגוד מוחלט למדיניות החקיקה, ודווקא בשעה שהיקף הגבייה של מס בולים אמור לקטון בהדרגה, עד אשר מנגנון גבייה זה "ידומם" סופית, הנה פעולה בלתי סבירה בעליל.

פעולה זו נראית כניסיון של רשויות מס הבולים "לחטוף מכל הבא ליד" במסגרת פרק הזמן הקצר שנתר, בטרם ייבש מקור הכנסה זה, ובכך להרחיב משמעותית את היקף הגבייה שהיה נהוג ערב ההחלטה על ביטול החוק, ואין צורך לומר כי התנהגות שכזו איננה ראויה וספק אם עומדת באמות המידה של הגינות, אשר נדרשות מרשות ציבורית.

משל למה הדבר דומה? להוראה אפשרית של משרד המשפטים להעמיד לדין את כל המקיימים יחסים הומוסקסואלים (עבירה שלא נאכפה קודם לכן), בחלון הזמנים הקצר שבין אישור הביטול של העבירה בכנסת, לבין כניסת התיקון לתוקף לאחר פרסומו בספר החוקים. עצם העובדה שבענייננו, צפוי לחלוף זמן משמעותי עד לכניסתו הסופית של ביטול החוק לתוקף - לא צריך הוא להביא לשימוש בחלון זמן זה לשינוי מהותי בהיקף יישום החוק, ההפוך לחלוטין מהמגמה לביטולו.

8.4.5. דומה כי התחושה שמדובר בניסיון של רשויות מס בולים "לחטוף מכל הבא ליד" מתחזקת נוכח המנגנונים המצומצמים והלקויים לגביה ולביקורת הקיימים בחוק מס הבולים, אשר מעולם לא נועד לגביה בהיקף רחב כזה כפי שמתבקש כעת על ידי רשויות המס. למעשה - הרחבת גביית החוק, כפי שמבקשות כעת רשויות המס לעשות, מחייבת יצירה "יש מאין" של מנגנוני גביה ונהלי ביקורת, אשר לא באו לעולם עד כה, ואשר צפויים להיעלם מן העולם בתוך זמן קצר.

8.4.6. מכל הטעמים האמורים, יטען העותר כי מדיניות המשיב 2, להרחיב את היקף הגבייה של מס הבולים, וליצור מנגנוני גביה וביקורת מחודשים, דווקא כאשר המחוקק כיוון לכך שהחוק יידום בתוך זמן קצר, וציפה שהיקף הגבייה מכוחו יצומצם - הנה מדיניות בלתי סבירה בעליל, אשר דינה בטלות.

סוף דבר

העותר הראה כי התיקון לחוק, הוא כשלעצמו סותר את חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, מבלי שהוא זוכה "להגנה" הניתנת בפסקת ההגבלה או בפסקת שמירת הדינים ועל כן דינו בטלות.

העותר אף הראה, כי אף אם החוק ניתן לפרשנות שיהיה בה כדי להעלות בקנה אחד עם מבחני הביקורת החוקתית, הרי שיישום החוק, חורג מפרשנות זו באופן מהותי, שכן הוא מתבצע בניגוד לתכליות שעמדו ביסוד חקיקת התיקון לחוק, תוך הרחבת גביית המס בניגוד לכוונת המחוקק וצפייתו, והכל בדרך שאיננה מידתית, ואף לוקה בפגמים של רטרואקטיביות, סטייה מהבטחה שלטונית וחוסר סבירות.

אשר על כן, מתבקש בית המשפט הנכבד להוציא צו על תנאי כמבוקש בכותרת עתירה זו ו/או להוציא כל צו אחר שיראה לו לנכון ולצודק בנסיבות העניין, וכן לחייב את המשיבים בהוצאות הבקשה ובשכ"ט עורכי דינה בצירוף מע"מ כחוק.

מן הדין ומן הצדק להיעתר למבוקש בעתירה זו.

איתמר כץ, עו"ד

משה שקל, עו"ד

שקל ושות', עורכי דין