



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

בית הגדי אגודה שיתופית חקלאית
ע"י ב"כ עו"ד ציון משה

המערער

נגד

פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד ערן סירוטה, פרקליטות מחוז דרום
(אזרחי)

המשיב

פסק דין

מבוא

1. המערער, אגודה שיתופית, ערערה על החלטתו של המשיב (להלן - "פקיד השומה") לקבוע את הכנסתה בצו לפי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א-1961** (להלן - "הפקודה"), לשנות המס 2010-2012.

2. על פי המפורט **בנימוקים לקביעת השומה**, המערער היא אגודה שיתופית שבה 95 חברים, אשר מרביתם אינם עוסקים בחקלאות. לכל חבר אגודה הוקצתה נחלה בחלקות א' ו-ב' למטרת מגורים, מבני משק וחקלאות, בעוד שחלקה ג' היא חלקה המנוהלת על ידי האגודה לטובת כלל חבריה. הכנסתה של המערער בשנות המס מחלקה ג' הייתה, בין היתר: ממכירת מכסות מים; עיבוד פרדס משותף, פלחה משותפת, השכרת שטחים לצורך מיזם של אנרגיה סולארית והשכרת אנטנות. פקיד השומה הוסיף ופירט כי בדוחות הכספיים שהגישה לפקיד השומה נכתבה המערער הוצאות שחולקו לחבריה מהכנסתה המופקת, באופן שווה, בין היתר מהכנסות מחלקה ג', כדלקמן: **בשנת 2010 - 1,847,000 ₪; בשנת 2011 - 1,994,000 ₪; ובשנת 2012 - 2,320,000 ₪.**

3. עוד פורט בנימוקים לקביעת השומה כי פקיד השומה שלל את ניכוי ההוצאה לאחר שמצא בבדיקות שערך כי המערער לא עמדה בתנאי סעיף 62 בפקודה, ועל כן קבע שיש למסותה כחברה, בהתאם להוראות סעיף 126(א) בפקודה. את החלטתו נימק פקיד השומה בכך שלא ניתן להחיל את הוראות סעיף 62 בדיעבד, כיון שהוראותיו מהותיות, והן משפיעות על מיסוי האגודה ועל מיסוי חבריה כאחד. עוד הוסיף כי בהתאם להלכה הפסוקה, אין להתיר הגשת דוחות מתקנים, אלא במקרים חריגים,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שאינם טעויות משפטיות או מקצועיות. בין היתר ציין פקיד השומה בנימוקי הצו כי
- 2 טענת המערערת שלפיה חילקה את ההכנסה בין חבריה נסתרה בדוחות שהגישה
- 3 לצורך מס, שעל פי הם שילמה מס חברות על יתרת הכנסה שלא חולקה.
4. בנימוקים לקביעת השומה פורט כי בדיוני השומה טענה המערערת כי היא יישמה את
- 5 הוראות סעיף 17(9) בפקודה, ואולם פקיד השומה מצא שההוצאות שתבעה המערערת
- 6 בניכוי אינן עומדות בהוראות סעיף 17(9) בפקודה, מהטעם שלא התקיימו עסקאות
- 7 כלשהן בין המערערת לבין חבריה, עסקאות שקיומן הוא תנאי ליישום הסעיף,
- 8 והטענה שלפיה חברי האגודה הם בעלים במשותף בחלקה ג', אינה מעידה על קיומן
- 9 של עסקאות משותפות בין האגודה לבין חבריה.
5. בשל כך קבע פקיד השומה בצו כי הסכומים שנתבעו כהוצאה הם הכנסה בידי
- 10 המערערת, החייבת במס חברות, בשיעורים 25% או 24%, לפי העניין. **סה"כ המס**
- 11 **שנקבע לתשלום בגדרו של הצו היה: 503,318 ₪ בשנת 2010; 490,275 ₪ בשנת**
- 12 **2011; ו- 580,485 ₪ בשנת 2012.** פקיד השומה חייב את המערערת בקנס גירעון,
- 13 בהתאם לסעיף 191(ב) בפקודה, בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערערת
- 14 חייבת בו על המס שבו התחייבה על פי הדוח, מאחר שלא הוכח להנחת דעתו
- 15 שהמערערת לא התרשלה בהגשת הדוח.
6. **בהודעה המפרשת את נימוקי השומה** הדגיש פקיד השומה, כי אף שהמערערת חילקה
- 17 בדוחות שהגישה חלק מהכנסתה החייבת לחבריה, **היא לא** ביקשה להחיל עליה את
- 18 הוראות סעיף 62 בפקודה, ובכול מקרה היא נמנעה מלחלק לחבריה את כלל ההכנסה
- 19 החייבת. בבדיקה שערך נמצא כי חלק מחברי האגודה כלל לא דיווחו על הכנסות
- 20 מהמערערת. בדיוני שלב א' טענה המערערת שהיא החילה את הוראות סעיף 17(9)
- 21 בפקודה, ורק לחילופין טענה שחל עליה סעיף 62 בפקודה. נטען שלא התקיימו
- 22 בענייננו תנאי סעיף 17(9) בפקודה, המחייב עריכת עסקאות בין האגודה לחבריה
- 23 כתנאי ליישומן. כן נטען שההוצאה נוכתה באופן גורף, ולא בהתאם לנוסחה שנקבעה
- 24 בסעיף 17(9) בפקודה, אשר נועדה להבטיח ניכוי הוצאות בגובה העסקאות עם
- 25 החברים בלבד.
7. המערערת טענה מנגד, **בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור**, טענות מהותיות
- 27 וטענות דיוניות כאחד (חלקן של הטענות נזנח בסיכומיה של המערערת, ועל כן הן אינן
- 28 טעונות הכרעה בפסק הדין). לגוף השומה טענה המערערת כי תוצאת השומה שנקבעה
- 29 בצו היא השתת מס כפול על אותה הכנסה, הן בידי המערערת, והן בידי חבריה, שכן
- 30 רובם המכריע של חבריה שילמו מס על ההכנסה שהועברה אליהם מהאגודה, בתיקם
- 31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

האישי. הודגש כי פרשנות פקיד השומה לסעיף 17(9) בפקודה מרוקנת את הסעיף מתוכן. אשר לסעיף 62 בפקודה, נטען שהמערערת הגישה דוחות מתקנים לשם יישום הוראות הסעיף, ואולם פקיד השומה סירב לאשרם.

8. לצד טענותיה לגוף השומה, טענה כאמור המערערת בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור טענות דיוניות, כגון טענתה לבטלות הצו, כיון שהוצא בניגוד להוראות סעיף 150א בפקודה, בשל מעורבותה הפעילה, החריגה והמכרעת של רכזת החוליה בהוצאת השומה, הן בשלב א', הן בשלב ב'. עוד טענה המערערת כי הסכמה שהייתה בין נציגיה לבין נציגי פקיד השומה, בדבר הגשת דוחות מתקנים, טורפדה, ופקיד השומה לא התיר לה להגיש דוחות מתקנים לשם יישום הוראות סעיף 62 בפקודה. המערערת הוסיפה וטענה כי פקיד השומה היה מנוע ומושתק מלהוציא את הצו כיון שהאגודה הסתמכה על התנהלותו בשנים קודמות, ועל כך שקיבל את אופן יישום סעיף 17(9) בפקודה בדוחותיה. הודגש כי החלת הוראות הסעיף, או לחילופין החלת הוראות סעיף 62 בפקודה, התקבלו על ידי פקיד השומה בשנים הקודמות, ללא כל התנגדות או סייג, שכן היא נעשתה בהתאם לדין ובהתאם לפרשנות המקובלת לסעיפים.

9. לאחר הגשת תצהירי עדות ראשית, ונוכח הרצון שהביעה המערערת לסיים את המחלוקת בפשרה, הצעתי לצדדים לסיים את המחלוקת במתווה מס הדומה למתווה המס הקבוע בסעיף 62 בפקודה, ואולם אף שהדיון נדחה לשם כך למשך מספר חודשים, לא עלה בידי הצדדים לסיים את המחלוקת בפשרה, בעיקר בשל כך שלא עלה בידי המערערת להוכיח את תשלום המס על הכנסתה בידי חבריה, כפי שטענה.

10. אקדים ואציין כי לאחר שעיינתי בראיות ובטענות הצדדים מצאתי שיש לדחות את הערעור.

השאלות הטעונות הכרעה

11. השאלות הדרושות לשם הכרעה במחלוקת בין הצדדים הן אלו:
 - (1) האם יישמה המערערת את הוראות סעיף 17(9) בפקודה כראוי, והאם החלטתו של פקיד השומה שלא לקבל את הדיווח מוצדקת;
 - (2) האם היה על פקיד השומה לקבל דוחות מתקנים שהגישה המערערת לשם יישום סעיף 62 בפקודה;
 - (3) האם חויבה ההכנסה בכפל מס, ואם כן, כיצד יש למנוע את המיסוי הכפול;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

(4) האם יש בטענות הדיוניות שנטענו כדי להצדיק את ביטול השומה.

12. נדון בשאלות אלו את לאחת.

המסגרת החוקית למיסוי הכנסות אגודה שיתופית

13. אגודה שיתופית נמנית בהגדרת 'חברה' הקבועה בסעיף 1 בפקודה, ועל כן ככלל תחוייב הכנסתה במס במתכונת שבה מחוייבת במס הכנסתה של חברה, במתכונת של מיסוי בשתי רמות נפרדות: מס חברות, ברמת האגודה השיתופית; ומס על הדיבידנד המחולק, בשיעור מס משלים, ברמת חברה (ראו למשל ע"א 2515/18 **חברת אס. סי. אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה** (מיום 17.6.2020) ופסקי הדין המוזכרים בו).

14. לצד הוראה כללית זו, קובעת פקודת מס הכנסה ארבע הוראות ספציפיות באשר למיסוי הכנסת האגודה השיתופית, המביאות בחשבון את אופיה הייחודי של האגודה השיתופית, שהינה תאגיד בעל אישיות משפטית נפרדת ולצד זאת, בעלת מאפיינים הדומים למאפייניה של שותפות (ראו לעניין זה למשל סמדר אוטולוגי, אגודות שיתופיות- דין ונוהל, התשנ"ה- 1995, כרך א', ע"מ 8-5). ואכן המערערת הדגישה בהרחבה בסיכומיה את פעילותה למען חברה, את העובדה שהיא מאגדת את חברה, המהווים יחידות כלכליות עצמאיות בתחום הייצור ובתחום הצריכה, במסגרת כלכלית משותפת אחת, תוך שמירה על עיקרון הקואופרציה והעזרה ההדדית, ותוך שמירה על יחסי גומלין בין הגורמים.

15. ההסדר הראשון המביא בחשבון את אופייה הייחודי של האגודה השיתופית ומטרותיה קבוע בסעיף 9(3) בפקודה, והוא מעניק פטור ממס להכנסת אגודה שיתופית בתנאים המנויים בסעיף, שעיקרם: עסקיה הם עם **חברה בלבד**, ללא עסקים עם צד ג', ומהותם היא הספקת טובין, ציוד או שירותים **לשימוש פרטי או ביתי בלבד**, ולא לעסק או משלח ידו של אותו חבר. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שהוראה זו, המעניקה פטור ממס להכנסת אגודה שיתופית, אינה מתקיימת בענייננו, והמערערת אינה זכאית לפטור כלשהו ממס על הכנסתה החייבת, לא על פי הוראה זו, לא על פי ההוראות האחרות בפקודה המתייחסות לאגודה שיתופית, אשר בניגוד לסעיף 9(3) אינן מעניקות פטור ממס.

16. שתי הוראות אחרות בפקודת מס הכנסה החלות על הכנסת אגודה שיתופית, הרלוונטיות להכרעה במחלוקת בין הצדדים, קבועות בסעיפים 17(9) ו- 62 בפקודה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 סעיפים אלו אינם קובעים כאמור פטור ממס להכנסה שהפיקה האגודה השיתופית,
2 אלא מכירים במאפיינים היחודיים של האגודה השיתופית, הדומים והמקבילים
3 למאפייניה של השותפות, ומאפשרים את מיסוי ההכנסה שהפיקה האגודה השיתופית
4 בידי חברי האגודה, בהתאם לשיעורי המס החלים עליהם, בדומה להוראות המס
5 החלות על הכנסת שותפות. כל אחד מהסעיפים קובע מנגנון אחר למיסוי במתכונת
6 האמורה, כמו גם מגבלות שנועדו למנוע שימוש לרעה ולהבטיח את מיסוי הכנסתה
7 של האגודה, שלא חויבה במס בידיה, בשומות המס של חבריה.
- 8 17. לשם השלמת התמונה אזכיר גם את סעיף 129 בפקודה, שתנאיו אינם מתקיימים
9 בענייננו, ואולם יש בהשוואה להוראותיו כדי להבהיר מספר הוראות רלוונטיות
10 שנקבעו בסעיפים 17(9) ו-62 בפקודה, כפי שאפרט להלן. סעיף 129 בפקודה קובע מס
11 חברות בשיעור מופחת על הכנסתה של אגודה שיתופית, שמתקיימים בה התנאים
12 הקבועים בסעיף (כגון שהכנסות 51% לפחות מחבריה הן מרביתן הכנסות מחקלאות),
13 תנאים שאינם מתקיימים כאמור בענייננו.
- 14 18. אתחיל בסעיף 62 בפקודה, שאת הוראותיו ביקשה המערערת ליישם בדוחות מתקנים
15 שהגישה לפקיד השומה.
- 16 19. סעיף 62 בפקודה מכיר כאמור באופיה הקואופרטיבי של האגודה השיתופית, וכן
17 במערכת היחסים היחודית שבינה לבין חבריה ובינם לבין עצמם, ומאפשר את מיסוי
18 הכנסתה בהתאם להוראות המס החלות על שותפות. לשם כך קובע הסעיף-
- 19 "דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין
20 פקודת מס הבולים, יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה
21 זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט
22 את שמותיהם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם
23 בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור
24 נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנותיה וניתנה לה
25 הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה".
- 26 20. דינה של השותפות, אשר יחול על הכנסת האגודה השיתופית שבחרה בכך, מוסדר
27 בסעיף 63 בפקודה, הקובע, בחלקו הרלוונטי לענייננו-
- 28 (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-
29 יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד –
30 (1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו
של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי
הוראות פקודה זו;

21. כפועל יוצא מהחלט דינה של השותפות על הכנסותיה של האגודה השיתופית, לא
תחויב הכנסתה של האגודה השיתופית במס במתכונת הנהוגה במיסוי הכנסת חברה,
המתייחסת כאמור לשתי רמות מיסוי שונות: מיסוי ברמת האגודה השיתופית,
ומיסוי ברמת חברה, כי אם במתכונת המתעלמת מאישיותה המשפטית הנפרדת של
האגודה השיתופית, ומחייבת את הכנסתה של האגודה השיתופית במס ברמת המיסוי
של חברי האגודה בלבד, בהתאם לשיעורי המס החלים עליהם, בין אם הועברה
ההכנסה בפועל לידי חברי האגודה, ובין אם לאו, בדומה להסדר המס החל על שותפים
בשותפות, כאמור בסעיף 63 בפקודה (ראו לעניין שותפות למשל את פסק הדין ע"א
425/79 אנג'ל בע"מ נ' פקיד שומה, מס הכנסה, ירושלים, פ"ד לו(3) 829).

22. לא למותר לחזור ולהדגיש כי תכליתו של סעיף 62 בפקודה אינה להעניק פטור ממס
על הכנסות האגודה השיתופית, או לאפשר הימנעות ממס הן ברמת המיסוי של
האגודה והן ברמת המיסוי של חברה, אלא ליצור רמת מיסוי אחת, בידי חברי
האגודה השיתופית. הוראה מקלה זו נועדה לאפשר את חיוב ההכנסה החייבת של
האגודה השיתופית במס בידי חברה, כאילו הופקה על ידם במישרין (ראו לעניין זה
גם י' מ' אדרעי וי' עדן, על בעיית עודף נטל מס, הרמת מסך סטטוטורית ומיסוי
שותפות, אגודה שיתופית חקלאית, חברה-בית וחברה משפחתית בפקודת מס
הכנסה, עיוני משפט יג, 307, 332). ההסדר המעוגן בסעיף 62 בפקודה אינו מסתיים
אפוא בייחוס הכנסתה של האגודה השיתופית לחברה. בד בבד עם 'העברת' ההכנסה
לחברה, או ייחוסה לחברים, מוטל על חברי האגודה להגיש דוח לפקיד השומה,
ולכלול בו את החלק בהכנסתה של האגודה השיתופית שיוחס להם. כפועל יוצא מוטל
על חברי האגודה לשלם את המס על חלק זה בהכנסתה של האגודה השיתופית
בהתאם. לשם כך קובע סעיף 62 בפקודה מספר תנאים ליישומו, אשר נועדו להבטיח
שתוצאת התרת ההוצאה במישור האגודה תהיה מיסוי ההכנסה בידי חברה, ולא
התחמקות מתשלום המס בשתי רמות המיסוי. **בראש ובראשונה** מוטל על האגודה
לבקש את החלטת הסעיף במפורש בדוח שהגישה, ולהציג את החלטת חברה על כך,
כפי שהתקבלה באסיפה הכללית. **שנית**, על האגודה לפרט את שמם ומענם של
החברים, ואת החלק המגיע לכול חבר בהכנסתה החייבת. מתן הודעה מפורשת בדוח
על החלטת הסעיף, כמו גם פירוט מלא של זהות חברי האגודה והחלק המגיע להם,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מאפשר מצד אחד לחברי האגודה להחליט מהי החלופה המועדפת עליהם, מיסוי ברמת האגודה השיתופית, או מיסוי ברמת היחיד; ומצד שני מאפשר לפקיד השומה לבחון את דוחותיהם של חברי האגודה, ולוודא שהמס על הכנסת האגודה שחולקה דווח ושולם, והכול במסגרת סד הזמנים המסור לו על פי הוראות הפקודה לבחון דוחות שהוגשו ולקבוע שומות, ככל שימצא לנכון לעשות כן.

23. סעיף 17(9) בפקודה, אשר כותרת המשנה שלו היא "הטבות באגודה שיתופית", קובע הסדר מצומצם יותר מההסדר הקבוע בסעיף 62 בפקודה, ואולם מטרתו ותוצאתו דומה, והיא מיסוי חלק מהכנסות האגודה השיתופית בידי חברה, בהתאם לשיעורי המס החלים עליהם. על פי הקבוע בסעיף-

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות –

...

(9) סכומים שאגודה שיתופית החזירה לחברה בתור הטבה שנתית, לפי יחס עסקאותיה עם כל חבר, ובלבד –

(א) שלא יותר ניכוי בסכום העולה על אותו חלק מהכנסתה החייבת לפני החזרת ההטבה, שיחסו לכלל הכנסתה החייבת הוא כיחס סכום עסקאותיה עם חברה לסך-כל עסקאותיה;

(ב) שההטבה ניתנה לחברים תוך תשעה חדשים מתום שנת החשבון שאליה היא מתייחסת או במועד מאוחר יותר שקבעו המנהל;

(ג) שהטבות ייחשבו כאילו נתקבלו על ידי החברים ביום תום שנת החשבון שאליה הן מתייחסות; "

24. פרשנותו של סעיף 17(9) בפקודה, אשר מקורו במשפט האנגלי, מ'אתגרת', הן מאחר שברבות השנים מאז שהותקן לא שולבו בו שינויים במקביל לשינויים אחרים ששולבו בפקודה, הן בשל העדר התייחסות מלאה בסעיף לכל היבטיו, תוצאותיו והשלכותיו. בדומה לסעיף 62 בפקודה, גם סעיף 17(9) מאפשר חריגה ממודל המיסוי הדו שלבי של מיסוי הכנסת האגודה (בידי האגודה ובידי חברה), ומאפשר מיסוי ברמת מיסוי אחת, רמת המיסוי של החבר בלבד, בהתאם למס השולי החל על הכנסתו, בהתקיים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 התנאים הנקובים בסעיף. בעוד שסעיף 62 בפקודה קובע הוראה לעניין כלל הכנסתה
2 של האגודה השיתופית, אשר תחויב במס במלואה בידי חברה, בין אם חולקה
3 לחברה בפועל, בין אם נותרה בידי האגודה השיתופית, מאפשר סעיף 17(9) בפקודה
4 מיסוי של חלק בלבד מההכנסה בידי החברים, באותם ענפים בלבד שבהם קיימות
5 עסקאות בין האגודה השיתופית לחברה, וככל שההכנסה שולמה בפועל לידי
6 החברים (ולא 'הועברה' להם רק באופן רישומי לשם קביעת חבות המס).
7 25. כפי שבואר בספרות המקצועית, כיון שמטרתה של האגודה השיתופית לעסוק במסחר
8 הדדי, שייכים הרווחים שהפיקה ממסחרה עם חברה, לחברים עצמם, ועל כן אין זה
9 נכון לחייבה במס על הרווחים שנבעו לה מעסקאותיה עם חברה, ונכון יהיה
10 שהחברים הם אלו שיחובו במס החל על אותם רווחים (ראו לעניין זה אמנון רפאל
11 ושלומי לזר, מס הכנסה, כרך שני, (להלן – "רפאל ולזר") עמ' 730). כפי שבואר שם –
12 "הרעיון הגלום בסעיף 17(9) הוא זה: הואיל והאגודה נועדה לעסוק במסחר הדדי,
13 אין זה נכון להטיל מס על הרווחים, שנבעו לה ממסחרה עם חברה. רווחים אלה
14 שייכים לחברים ומן הראוי שהם לבדם יישאו בנטל המס בגינם. מטרתו של סעיף
15 17(9) היא, אם כן, למנוע את הטלת המס על רווחי האגודה, שבאו לה מעסקאותיה
16 עם חברה. כדי להשיג מטרה זו, נקבעו כמה כללים אשר מטרתם ברורה: להבטיח
17 כי רק אותם רווחים שנבעו לאגודה מעסקאותיה עם חברה, יותרו בניכוי וכי במידה
18 שאלה נובעים מתקבולים שהותרו בניכוי כהוצאות בייצור ההכנסה בעת חישוב
19 הכנסתם החייבת של החברים, יכללו הרווחים בהכנסתם זו באותה שנת מס שאליה
20 מתייחסת ההטבה המחולקת על-ידי האגודה השיתופית. באמצעות התרת סכומים
21 אלו בניכוי, הפקודה פוטרת את האגודה מן המס בגין ההכנסה הנובעת מעסקאות
22 עם חברה, כל עוד האגודה מחזירה רווחים אלה לחברה ובכך מבטיחה, כי לא
23 יימלטו מרשת המס בידי האגודה, מבלי להיכלל בהכנסתם של החברים".
24 (וראו גם "סעיף 17(9) לפקודה כולל הוראה הבאה להקל בצורה משמעותית מנטל
25 המס המוטל על אגודה הסוחרת עם הציבור. סעיף 17(9) מאפשר מעין חלוקת רווחים
26 באגודה שיתופית גם אם אין רואים אותה כשותפות לפי סעיף 62, מענפים שבהם
27 מתנהלות עסקאות של קניה ומכירה בין האגודה לחברים כך שחלוקת הרווחים
28 מענפים כאמור תיחשב כהוצאה בידי האגודה והכנסה בידי החבר. בהתאם לכך,
29 הסעיף מורה כי סכומים שהאגודה החזירה לחברה בתור הטבה שנתית יותרו
30 בניכוי כהוצאה מהכנסתה החייבת". (אהרון נמדר, מס הכנסה (יסודות ועיקרים)
31 מהדורה רביעית תשע"ג-2013, עמ' 512)).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

26. סעיף 17(9) בפקודה מפרט רשימה של תנאים, אשר בהתקיימם תותר ההוצאה בחישוב הכנסתה של האגודה החקלאית. בראש ובראשונה יש לזכור את הרישה של סעיף 17, המורה כי ההוצאות שיתרו הן רק אלו **"שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד"**, תנאי המגביל את ניכוי ההוצאה להוצאה שהוצאה **בייצור ההכנסה בלבד**; פסקת משנה (9) קובעת מספר תנאים נוספים, ולפי הראשון שבהם תותר ההוצאה בניכוי ככל שקיימות **עסקאות בין האגודה לבין חבריה**; זאת ועוד, ההוצאה לא תותר בניכוי במלואה, אלא רק בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף, המביאה בחשבון את יחס העסקאות בין העסקאות שנעשו בין האגודה לבין חבריה, לכלל העסקאות שביצעה האגודה. כפועל יוצא, בהעדר עסקאות בין האגודה לבין חבריה יהיה הסכום המותר לניכוי, על פי הנוסחה הקבועה בסעיף 17(9) בפקודה 0; ההטבה מותנית גם בכך שההכנסה שולמה (או הוחזרה) **בפועל** לחברי האגודה, בתוך 9 חודשים מתום שנת המס (בד בבד נקבע בפסקת משנה (ג) כי יראו את ההטבות כמתקבלות בידי החברים בתום השנה שאליה הן מתייחסות, לצורך יצירת הקבלה בין התרת ההוצאה בניכוי בידי האגודה השיתופית, לבין חיובה במס בידי החבר). לא מדובר אפוא בייחוס ההכנסה או ב'חלוקה' רישומית לצורך חישוב חבות המס, כי אם בתשלום ההכנסה בפועל לידי חברי האגודה, או במילים אחרות בחלוקת דיווידנד לחברי האגודה.
27. לשם הכרעה במחלוקת בין הצדדים בעניין תחולת הסעיף אתייחס לשתי סוגיות הרלוונטיות לענייננו: **הראשונה**, מהן אותן **'עסקאות'** בין האגודה לבין חבריה, שרק בהתקיימן ניתן ליישם את הוראות הסעיף לשם קביעת ההכנסה של האגודה וחבריה, ולנכות את ההכנסה ש'הוחזרה' לחברים, או ששולמה להם כדיבידנד; **השנייה**, כיצד תחויב במס ההכנסה ש'הוחזרה' לידי חברי האגודה, או ששולמה להם בשומות המס של החברים.
28. סעיף 17(9) בפקודה, הקובע כאמור שאגודה **'שיש לה עסקאות עם חבריה'** רשאית לנכות מהכנסתה החייבת סכומים **שהחזירה** לחבריה כהטבה שנתית, לפי יחס העסקאות של האגודה עם כל אחד מחבריה, אינו מבאר מהן אותן **'עסקאות'** בין האגודה השיתופית לבין חבריה, המהוות, מצד אחד, תנאי ליישום הוראות הסעיף, ומצד שני רכיב בנוסחת חישוב ההוצאה המותרת. דומה כי הסעיף ראה לנגד עיניו את מערכת היחסים הקואופרטיבית הייחודית שבין אגודת שיתופית לבין חבריה, המשמשת בעסקאות מסוימות כ'צינור' בלבד בין חברי האגודה השיתופית לבין צדדי ג', דוגמת חברי אגודה שיתופית המשווקים במשותף את התוצרת החקלאית שייצרו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 באמצעות האגודה השיתופית, או חברי האגודה הרוכשים תשומות במשותף לשם
- 2 הפקת התוצרת החקלאית, באמצעות האגודה השיתופית. מבחינה מהותית "שייכת"
- 3 ההכנסה שמפיקה האגודה השיתופית בעסקאות שבין חבריה לחברי האגודה
- 4 השיתופית, ולא לאגודה עצמה, ועל כן ביקש סעיף 17(9) לאפשר את מיסוי ההכנסה
- 5 שהפיקה האגודה השיתופית בגין פעילות בעסקאות כאמור בידי כל אחד מהחברים,
- 6 בהתאם לחלקו היחסי של כל חבר ברווח המופק מההכנסות שבין האגודה לחבריה.
- 7 29. פקיד השומה צידד בפרשנות מצומצמת למונח "עסקאות", המתמקדת בעסקאות
- 8 המסורתיות והמובהקות של שיווק התוצרת החקלאית של חברי האגודה השיתופית
- 9 באמצעותה, או רכישת תשומות משותפת באמצעות האגודה השיתופית, ואולם נראה
- 10 כי יש לאמץ פרשנות מרחיבה יותר למונח "עסקאות", שכן הפרשנות המצמצמת לא
- 11 מעוגנת בלשון הסעיף, אף לא אומצה בהלכה הפסוקה. זאת ועוד, מבחינת תכלית
- 12 הסעיף, לאפשר מיסוי ההכנסה בידי החבר שלו היא שייכת, תוך התעלמות מהאישיות
- 13 המשפטית הנפרדת של האגודה, או תוך התייחסות לאגודה השיתופית כ"שקופה"
- 14 לצורך מס, אין מקום לפרשנות מצמצמת למונח "עסקאות".
- 15 30. כפי שציינתי, מבחינת לשונו של סעיף 17(9) בפקודה, לא קיימת מגבלה באשר לטיבן
- 16 ואופיין של העסקאות הנערכות בין האגודה השיתופית לחבריה, בניגוד לאמור בסעיף
- 17 129 בפקודה. בעוד שסעיף 129 בפקודה מתייחס להטבה החלה על חלק מהכנסתה
- 18 החייבת של אגודה שיתופית הנובע מ"שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של
- 19 חבריה", או "הספקת תשומות וציוד חקלאים של חבריה", לא קיימת התייחסות
- 20 דומה בסעיף 17(9) בפקודה להכנסות שכאלו. לא מדובר ב"הסדרים משלימים" זה את
- 21 זה שנקבעו בשני הסעיפים, המצדיקים גזירת דין שווה בין האמור בסעיף 129
- 22 בפקודה, לבין האמור בסעיף 17(9) בפקודה (שהרי סעיף 129 (ב) בפקודה מחייב את
- 23 תשלום המס המופחת תוך 30 ימים מהיום שבו חילקה האגודה או החזירה לחבריה
- 24 רווחים, בעוד שסעיף 17(9) קובע הוראה מנוגדת של ניכוי ההוצאה).
- 25 31. מעבר לכך שלא קיים עיגון בלשון הסעיף לפרשנות המצמצמת למונח "עסקאות",
- 26 שלפיו העסקאות הן רק אלו שיווק או עיבוד התוצרת החקלאית של החברים
- 27 באמצעות האגודה, או הספקת תשומות וציוד חקלאי לחבריה, ההלכה הפסוקה
- 28 העניקה כאמור פרשנות מרחיבה למונח "עסקאות", בפסק דינו של כב' השופט א'
- 29 ויתקון בע"א 219/56 "הגואל" אגודה הדדית להתיישבות המעמד הבינוני בע"מ נ'
- 30 פ"ה נתניה, פ"ד יא 579 (להלן - "פרשת הגואל"). לדברי השופט ויתקון-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "אילו התיישבו החברים על הקרקע והשתמשו באגודה לשם שיווק תוצרתם, לא
2 היתה האגודה משלמת מס על אותו חלק מרווחיה, שבא לחלוקה בין חבריה בהתאם
3 לשווי תוצרתם. נראה שלאותה תוצאה היינו מגיעים אף במקרה, שהחברים לא
4 התיישבו על הקרקע, אך נרשמו כבעלי חלקות מסוימות (או חוכרים) ומסרו לאגודה
5 את עיבוד החלקות ואת שיווק תוצרתן; אף אז היה מקום לגרוס שהסכומים היו
6 סכומים שהאגודה "החזירה לחבריה בתורת הטבה שנתית לפי יחס עיסקאות
7 האגודה עם כל חבר" כלשון סעיף 11(1)(י) הנ"ל. ... מבחינה משפטית- שגם בצורה
8 זו של קואופרציה אפשר עוד להבחין ב"עיסקאות" שבין האגודה ובין חבריה, החבר
9 הוא החוכר או בעל החלקה; התוצרת היא שלו והאגודה לוקחת ממנו את התוצרת
10 שלו, משווקת אותה, ומחלקת בסוף התקופה את הרווח, כולו או מקצתו, בדרך
11 "החזרת הטבות שנתיות, לחברים לפי יחס העסקאות", דהיינו, לפי כמות התוצרת
12 שנמסרה על- ידי כל חבר לשיווק. ואילו אגודה שיתופית המעבדת את האדמה שלה
13 והמגדלת ומשווקת תוצרת שלה, הריהי אגודה יצרנית, ואין ביכולתה להחזיר
14 הטבות לפי יחס "העסקאות", מכיון שאין עיסקאות בינה ובין חבריה, היכולות
15 לשמש בסיס וקנה מידה להחזרת הטבות. אילו יצרה האגודה בכוח עבודתם של
16 החברים וחילקה הטבות שנתיות על בסיס המשכורת שלהם, נראה לי שדין הטבות
17 כאלה היה כדין כל הטבות; ... אולם אגודה שיתופית שאין חבריה עובדים בה
18 ומקבלים משכורת, אין הדרך פתוחה לפנייה לחלק ביניהם "הטבות" ולטעון
19 שההטבות הן כעין הוצאות ושהן מקטינות את הרווח שלה החייב במס. אגודה
20 כזאת אין לה לא עיסקאות עם חבריה ולא משכורות שהם משתכרים בה, ואין
21 להטבות שלה על מה להתבסס" (עמ' 582-583).

32. האבחנה שהציע כב' השופט ויתקון בפרשת הגואל הייתה זהות בעל התוצרת. ככל
23 שהתוצרת שייכת לחברי האגודה, והאגודה נוטלת את תוצרתם של החברים לשם
24 שיווקה, ומתקיימים בה תנאי המסחר הקואופרטיבי, או ככל שהאגודה מעבדת את
25 אדמות החברים ומשווקת את תוצרתן, רשאית האגודה לחלק את הרווח בצורת
26 הטבות, והאגודה אינה צריכה לשלם מס על הרווחים, השייכים למעשה לחבריה
27 במישרין. ואולם ככל שהחברים אינם בעלי התוצרת, מדובר בתוצרתה של האגודה
28 השיתופית, אין תחולה לסעיף (שם, עמ' 584).

33. בקביעות האמורות הבחין כב' השופט ויתקון בין נסיבות שבהן משווקת האגודה
30 השיתופית את תוצרתו של החבר, לבין נסיבות שבהן האגודה היא היצרנית, המגדלת
31 והמשווקת את תוצרתה שלה, ואז אין היא יכולה להחזיר 'הטבות' ולהנות מהוראת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הסעיף. יחד עם זאת הכיר כב' השופט ויתקון בשני סוגי עסקאות החורגים
2 מהעסקאות המסורתיות של העברת התוצרת החקלאית לידי האגודה: **ראשית,**
3 מסירת הקרקע הרשומה על שם החברים לידי האגודה, על מנת שהאגודה תייצר
4 תוצרת על הקרקע של חבריה ותשווק תוצרת זו לאחרים, תחשב כעסקה במשמעות
5 הסעיף. **שנית,** באגודה יצרנית, **עבודתם** של החברים באגודה לשם הייצור, תחשב אף
6 היא כעסקה בין האגודה לבין חבריה המקיימת את תנאי הסעיף.
- 7 **34. לסיכום נקודה זו, ההלכה הפסוקה הכירה אמנם בכך שקיומן של עסקאות בין**
8 **האגודה השיתופית לבין חבריה מהווה תנאי ליישום הוראות סעיף 17(9) בפקודה,**
9 **אך בד בבד נתנה למונח 'עסקאות' פרשנות רחבה.**
- 10 **35. שאלה שנייה** הנשאלת לעניין פרשנותו של סעיף 17(9) בפקודה היא מה דינה של
11 הכנסה ש'הוחזרה' לחבר האגודה כהטבה שנתית, וכיצד תחויב במס בידיו. תנאי
12 להחלת הסעיף הוא תשלום בפועל של ההחזר או ההטבה, חלוקת דיווידנד בעין,
13 בהבדל מהעברה 'רישומית' של כלל ההכנסה שהפיקה האגודה השיתופית לידי
14 חבריה, או בייחוס ההכנסה לחברים לשם חישוב המס החל, כפי שנעשה בשותפות.
- 15 **36. אף שמדובר בדיבידנד שקיבלו החברים מהאגודה השיתופית, מבחינה מהותית מדובר**
16 **בהחזרת הכנסה השייכת מלכתחילה לחברי האגודה, ועל כן, חורג סעיף 17(9)**
17 **בפקודה, (כמו גם סעיפים 62 ו-63 בפקודה, ובדומה לסעיף 1א64 בפקודה) ממתכונת**
18 **המיסוי הדו שלבי, וקובע הסדר מס של 'השקפת' האגודה השיתופית, או התעלמות**
19 **מאישיותה המשפטית הנפרדת. בהתאם למתכונת מיסוי זו תחשב הכנסתה של**
20 **האגודה השיתופית כהכנסת חבריה, ותחויב במס בידיהם, כאילו הופקה על ידם**
21 **מלכתחילה, בהתאם לשיעורי המס הפרוגרסיביים החלים עליהם (אף שלפי דיני**
22 **התאגידים או פקודת האגודות השיתופיות מדובר בדיבידנד), וכפי שבואר בספרם של**
23 **רפאל ולזר (עמ' 732) כי "בדומה לשותפות, אך בהבדל מהחברה בעירבון מוגבל,**
24 **מתחייבת ההטבה השנתית החייבת במס בידי חברי האגודה, בהתאם לשיעורי המס**
25 **הפרוגרסיביים החלים על הכנסותיהם".**
- 26 **37. כפועל יוצא ממודל ה'שקיפות', ומההתעלמות הסטוטורית מהאישיות המשפטית**
27 **הנפרדת של האגודה השיתופית, תסווג ההכנסה לצורך מס לא בהתאם לסיווג בידיו**
28 **החבר, כהכנסה מדיבידנד, כי אם בהתאם לסיווג ההכנסה בידי האגודה השיתופית**
29 **(למעט חריגים, כגון החזר סכומים לחברי האגודה שנגבו ביתר על ידי האגודה, ולא**
30 **נתבעו כהוצאה בידי החבר, הכנסה מ'יגיעה אישית' וכיוצ"ב). המתכונת שבה בחרה**
31 **הפקודה 'להעתיק' את ההכנסה לידי חברי האגודה שלהם היא שייכת מבחינה**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מהותית, לשם יישום מודל ה'שקיפות' או ההתעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת
- 2 של האגודה, הינו באמצעות התרת ההוצאה, על פי סעיף 17(9) בפקודה. אילו היה
- 3 הסכום המשולם לחברים מסווג כדידידנד, לא הייתה ההוצאה מותרת בניכוי, שכן
- 4 תשלום דיבידנד אינו בגדר תשלום בייצור הכנסה, ואינו עומד בתנאי סעיף 17 רישה
- 5 בפקודה. ואולם כיון שמדובר בתשלומים המשולמים לחברים במסגרת העסקאות
- 6 שבין האגודה לחבריה, מבחינה מהותית לא מדובר בתשלום דיבידנד, אלא בתשלום
- 7 במסגרת הפעילות העסקית, העומד בתנאי סעיף 17 רישה בפקודה, ועל כן ניתן
- 8 להתירו כהוצאה, ככל שאכן מדובר בתשלום עסקי המחויב במס בידי החבר.
- 9 38. לסיכום נקודה זו. ככלל תחויב הכנסת האגודה השיתופית על הכנסותיה במס חברות,
- 10 בדומה למס החל על חברה, וסכומים ששילמה לחבריה כדיבידנד יחוייבו במס
- 11 בידיהם כהכנסה מדיבידנד, במתכונת המיסוי הדו שלבית. יחד עם זאת, מקנה
- 12 הפקודה לאגודה השיתופית ולחבריה אפשרות לבחור בהחלת הוראות סעיפים 62 או
- 13 17(9) בפקודה, שמשמעותם מיסוי ההכנסה שהפיקה האגודה השיתופית בידי החבר,
- 14 בהתאם לשיעורי המס החלים עליו, במודל של 'שקיפות' או התעלמות מהאישיות
- 15 המשפטית הנפרדת של האגודה. בעוד שסעיף 62 בפקודה קובע הוראה לעניין ייחוס
- 16 כלל הכנסתה של האגודה השיתופית לחבריה, בין אם חולקה לחבריה בפועל, בין אם
- 17 נותרה בידי האגודה השיתופית, מאפשר סעיף 17(9) בפקודה מיסוי של חלק בלבד
- 18 מההכנסה בידי החברים, באותם ענפים בלבד שבהם קיימות עסקאות בין האגודה
- 19 השיתופית לבין חבריה, וככל שמתקיימים תנאי הסעיף, לרבות תשלום ההכנסה
- 20 בפועל לחברים כדיבידנד, כיון שמהותית שייכת ההכנסה האמורה מאותם ענפים
- 21 לחברים, ולא לאגודה. הואיל ומדובר בתשלומים המשולמים במסגרת העסקאות
- 22 שבין האגודה לחבריה, מבחינת סיווג ההכנסה לצורך מס, לא מדובר כדיבידנד, אלא
- 23 בתשלום במסגרת הפעילות העסקית, העומד בתנאי סעיף 17 רישה בפקודה, וניתן
- 24 להתירו כהוצאה, בעוד שאילו היה מדובר בתשלום דיבידנד, לא היה מדובר בהוצאה
- 25 בייצור הכנסה, העומדת בתנאי סעיף 17 רישה בפקודה.
- 26 39. הטבות אלו שאותן מעניקה הפקודה לאגודה השיתופית ולחבריה, נוכח יחסי
- 27 'הקירבה המיוחדת' בין האגודה לבין חבריה, השותפות בניהולה, ויחסי הגומלין
- 28 ביניהם, בדמות ההסדרים הקבועים בסעיפים 17(9) ו- 62 בפקודה, שובר בצדן.
- 29 ההתעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת של האגודה השיתופית והתייחסות
- 30 להכנסה כהכנסת החברים, חלה גם לעניין הגשת הדוחות לפקיד השומה. בד בבד עם
- 31 העתקת ההכנסה לחברים, או התרת ההוצאה בניכוי בתיק האגודה השיתופית, לפי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

העניין, מוטל על חברי האגודה לדווח על ההכנסה בדוח שהגישו לפקיד השומה, ולשלם את המס החל בגינה. לדיווח במישור האגודה השיתופית השלכה לעניין הדיווח בתיקי החברים, ולהיפך. לא יתכן שבמישור האגודה השיתופית יאומץ מודל השקיפות, בעוד שחברי האגודה ידווחו וישלמו מס על פי המודל הדו שלבי, באופן שבו תיווצר הימנעות מתשלום המס.

מן הכלל אל הפרט

האם יישמה המערערת את הוראות סעיף 17(9) בפקודה כדין, והאם נהג פקיד השומה כראוי

בדחות את אופן הדיווח

40. לאחר עיון בראיות שהובאו לפני מצאתי שלא עלה בידי המערערת להוכיח שהיא עמדה בתנאי סעיף 17(9) בפקודה בשנות המס הרלוונטיות.

41. המערערת טענה בהשגתה כי בדוחות שהגישו לפקיד השומה היא יישמה את הוראות סעיף 17(9) בפקודה. (אציין כי מהדוחות שהגישו המערערת לא היה ברור שהמערערת אכן יישמה את הוראות סעיף 17(9) בפקודה, ופקיד השומה סבר כי מדובר ביישום סעיף 62 בפקודה באופן שגוי). לטענתה של המערערת, אמנם לא קיימים בינה לבין חברה יחסי מסחר, במובן זה של מכירות וקניות בין האגודה לבין חברה, ואולם חלוקת 'ההטבה השנתית' לחברים אינה מותנית בקיומן של מכירות וקניות דווקא, כפי שטוען פקיד השומה, ודי בכך שלצורך הפעילות המשותפת מעמידים החברים את חלקם בגורמי הייצור, כגון קרקע או מים, לטובת האגודה. 'יחס העסקאות' בין המערערת לבין חברה הוא אפוא יחס העמדת גורמי הייצור של כל חבר וחבר לצורך הפעילות המשותפת. המערערת הדגישה כי פרשנות זו של הסעיף הייתה מקובלת מקדמא דנא, גם על המערערת וגם על המשיב, וההטבה השנתית שהוחזרה לחברים מהפעילות המשותפת הותרה בניכוי לאגודה מצד אחד, ומצד שני ראו בהטבה הכנסה בידי כל אחד מחברי האגודה.

42. אין למעשה מחלוקת בין הצדדים כי המערערת לא שיווקה בשנות המס את התוצרת שייצרו החברים באופן אישי, אף לא סיפקה להם תשומות, פעולות שהן 'העסקאות' המסורתיות, ולדעתו של פקיד השומה הן העסקאות שלגביהן ניתן ליישם את הוראות הסעיף. בביאור 2 בדוח לשנת 2011 (שסביר להניח שהוא מופיע בכל הדוחות לשנות המס נושא הערעור), נכתב כדלקמן-

"בשנת החשבון שווק תוצרת החברים לא נעשה באמצעות האגודה. כמו כן האגודה לא סיפקה תשומות ייצור לחברים ולא העמידה לרשותם אשראי שוטף לפעילותם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 העסקית. האגודה לא הפעילה ענפי שירות עבור אחרים, האגודה חייבה את החברים
2 החייבים וזיכתה את החברים הזכאים בריבית בגין יתרות בספרי האגודה.
3 החברים חויבו עבור הוצאות הנהלה וכלליות של האגודה בהתאם להחלטת הוועד.
4 עודפים וגרעונות שהיו לאגודה מהפעלת ענפים משותפים חולקו בין החברים בשנת
5 החשבון. יתרות לא מהותיות שנשארו לאחר זיכוי החברים נכללו בדוח רווח והפסד
6 של האגודה.

7 למרות ששיווק תוצרת החברים וקניית התשומות העסקיות לא נעשו באמצעות
8 האגודה נרשמו בכרטיסי החברים תנועות כספיות בגין השיווק והתשומות באם
9 החברים דווחו על כך בהתאם לנוהל של ניהול חשבונות חברי מושבי עובדים
10 במסגרת ספרי האגודה השיתופית כאמור בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי
11 חשבונות) מס 2 התשל"ג-1973 תוספת י"ב".

12 43. לא ניתן ביאור אחר המבאר קיומן של 'עסקאות' בין האגודה לבין חבריה, ולא ברור
13 מה הכוונה באותם "ענפים משותפים" המוזכרים בביאור. גם ביישום הגישה
14 הפרשנית הליברלית למונח "עסקאות" שבהן עוסק סעיף 17(9) בפקודה, יש להקפיד
15 במתן פירוט מלא בדבר קיומן של העסקאות הנטענות בין האגודה לבין חבריה, ולא
16 להסתפק באמירות כלליות. המערערת טענה אמנם כי כל חברי האגודה שותפים
17 בחלקה ג', ואולם נוכח מערכת היחסים בין אגודה שיתופית לבין חבריה, לא ברור
18 מהי ה"שותפות" שבה מדובר, האם מדובר ב"שותפות" מכוח זכויות החברים
19 באגודה, או שמא מכוח זכויותיהם בחלקה ג', אף לא ברור האם ה"שותפות" הנטענת
20 ממלאה אחר הדרישות שנקבעו לקיום 'עסקאות'. המערערת לא הציגה כל ראיה
21 למעמדם המשפטי המדויק של החברים בחלקה ג', שההכנסות ממנה הן במוקד
22 המחלוקת שלפני, כגון, ההסכמים הרלוונטיים שנערכו עם רשות מקרקעי ישראל או
23 הסוכנות היהודית, שמהם ניתן ללמוד מי הם בעלי הזכויות בחלקה ג', ומה מעמדם;
24 לא הוצגו בפני תקנון האגודה השיתופית, פרוטוקולים של אסיפות כלליות המבהירות
25 את טיב ההתקשרות בין המערערת לבין חבריה באשר לחלקה ג', או הסכמים כלשהם
26 שיש בכוחם להוכיח קיומן של עסקאות בין המערערת לבין חבריה. כל טענותיה של
27 המערערת בעניין זה היו טענות כלליות.

28 44. **מר משה הכהן**, מזכיר האגודה, לא התייחס לסוגיה בתצהיר עדותו הראשית והסתפק
29 באמירה שאת ההכנסות המשותפות נהגו לחלק בין חברי האגודה, וחברי האגודה
30 כללו בדוחות שהגישו את הרווחים המחולקים. ר"ח אורן דניאלי, אשר טיפל במאזני
31 האגודה, הצהיר אמנם (בסעיף 6) כי עפ"י ההנחיות המקצועיות, "הקרקעות באגודה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 כמו גם מכסות המים חולקו באופן פרטני בין חברי האגודה, ועל כן הן שייכות לחברי
2 האגודה כמו גם הפירות הנובעים מהם", ואולם לא ברור מההצהרה האמורה מי
3 חילק בין החברים את הקרקע ואת מכסות המים, ומה זכויות החברים בחלקה ג'.
4 בחקירתו הנגדית הפנה את השאלות בעניין זה למזכיר האגודה, וטען שהוא אינו יודע
5 דבר על ההסכמים באשר לחלקה ג' והזכויות בה (פרוטוקול הדיון מיום 15.9.2019,
6 שורות 1-9). בפרוטוקול הדיון בהשגה שהתקיים במשרדי פקיד השומה, ביום
7 15.9.16, בין רו"ח אורן דניאל לבין רו"ח לירן יהודאי, שדן בהשגתה של המערערת על
8 השומה, נרשם כי "חוזה חכירת השטחים נעשה בין האגודה למנהל. לטענת המייצג
9 כיום הגישה היא שיצא חוזה של החבר מול המנהל. זה לא יצא בתקופת שנות
10 השומה מסיבות טכניות". יחד עם זאת, רו"ח יהודאי הצהיר בהגינתו הרבה בסעיף
11 5 בתצהיר עדותו הראשית, כפי הנראה על יסוד מסמכים שהוצגו לו, כי "בהתאם
12 להסכם המשבצת בין רשות מקרקעי ישראל, הסוכנות היהודית והאגודה (להלן:
13 "הסכם המשבצת"), לכל חבר אגודה הוקצתה נחלה בחלקות א' וב' על ידי האגודה
14 למטרת מגורים, מבני משק וחקלאות. חלקה ג' היא חלקה משותפת לחברי האגודה
15 בחלקים שווים שגם היא הוקצתה לצרכי חקלאות. לכל חבר זכות כבר רשות בחלק
16 בלתי מסוים בחלקה ג'. בהתאם להסכם המשבצת, החברים והאגודה אינם רשאים
17 להשכיר את חלקה ג' לגורמים אחרים ועליהם לעשות בה שימוש לצרכי חקלאות".
18 רו"ח יהודאי הוסיף והצהיר בסעיף 7 בתצהירו כי חלקה ג' מנוהלת בידי המערערת,
19 ובהתאם להצהרתה בדוחות שהגישה, היא מעבדת חלק מחלקה ג', ומשכירה חלק
20 אחר לאחרים לצורך עיבוד החלקה. את מכסות המים שקיבלה בגין חלקה ג' היא
21 מוכרת לאחרים, משכירה אנטנות סלולריות המוצבות בחלקה, ואף קיבלה תשלום
22 עבור אופציה להקמת מיזם לאנרגיה סולארית.

23 45. עולה לכאורה מתצהירו של רו"ח יהודאי כי הזכויות בחלקה ג' הוקנו על ידי רשות
24 מקרקעי ישראל לחברי האגודה באופן אישי, ולא למערערת. במצב דברים זה,
25 ההתקשרות בין החברים לבין המערערת, על מנת שהמערערת תגדל בחלקה גידולים
26 חקלאיים, או תשכיר אותה לאחרים, עשויה לענות על דרישת העסקאות הנדרשת
27 בסעיף 17(9) בפקודה, בהתאם לפרשנות המרחיבה שניתנה למונח 'עסקאות' בפרשת
28 הגואל. כזכור, קבע כב' השופט ויתקון, כי "נראה שלאותה תוצאה היינו מגיעים אף
29 במקרה, שהחברים לא התיישבו על הקרקע, אך נרשמו כבעלי חלקות מסוימות (או
30 חוכרים) ומסרו לאגודה את עיבוד החלקות ואת שיווק תוצרתן; אף אז היה מקום
31 לגרוס שהסכומים היו סכומים שהאגודה "החזירה לחבריה בתורת הטבה שנתית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לפי יחס עיסקאות האגודה עם כל חבר" כלשון סעיף 11(1)(י) הנ"ל. ... מבחינה
2 משפטית- שגם בצורה זו של קואופרציה אפשר עוד להבחין ב"עסקאות" שבין
3 האגודה ובין חבריה, החבר הוא החוכר או בעל החלקה; התוצרת היא שלו והאגודה
4 לוקחת ממנו את התוצרת שלו, משווקת אותה, ומחלקת בסוף התקופה את הריבוי,
5 כולו או מקצתו, בדרך "החזרת הטבות שנתיות, לחברים לפי יחס העסקאות",
6 דהיינו, לפי כמות התוצרת שנמסרה על- ידי כל חבר לשיווק", ולכאורה ניתן ללמוד
7 מתצהירו של רו"ח יהודאי כי הרחבה זו באשר ל'עסקאות' מתקיימת בענייננו. אין
8 להוציא מכלל אפשרות שכך הוא גם לגבי מכסות המים, אף שלא הובאה כל ראיה
9 באשר לזהות הגוף שלו הוקצתה המכסה, ועל ידי מי. יחד עם זאת, שעה שמדובר
10 בהטבת מס משמעותית, המאפשרת את מיסוי ההכנסה בהתאם לשיעורי המס
11 הפרוגרסיביים של חברי האגודה, יש לתמוך טענות בדבר קיום 'עסקאות' בין האגודה
12 לבין חבריה בראיות של ממש, ולא להותיר את העניין להנחות או לניחושים. בוודאי
13 שלעניין התקיימות תנאי ה'עסקאות', אין די בטענה כללית בדבר 'שותפות' בזכויות.
14 46. גם אם יש לקבל את עמדת המערערת שמדובר ב'עסקאות' בין המערערת לבין חבריה,
15 ברוח הפרשנות המרחיבה שניתנה למונח 'עסקאות' בפרשת 'גואל', לא הוכחה
16 בענייננו התקיימותם שאר תנאי סעיף 17(9) בפקודה, המצדיקים את התרת ההוצאה
17 בניכוי. אמנם נטען בדוחות שהגישה המערערת כי ההכנסה 'חולקה' לחברים, ואולם
18 לא ברור האם מדובר ב'חלוקה' רעיונית, דוגמת ייחוס ההכנסה לחברים לצורך חישוב
19 חבות המס בהתאם לסעיפים 62 ו-63 בפקודה, או בדיבידנד ששולם לחברים בפועל.
20 בסיכומיה טענה המערערת שלא מוטל עליה לחלק את כל הכנסתה לחברים, וכי חלק
21 מהכנסתה נותרה בידיה, ואולם היא לא ביארה במפורש האם הסכומים ש'חולקו'
22 אכן שולמו לחברים בפועל, ובאיזה מועד שולמו. בהינתן מגבלת הזמן הקבועה בסעיף
23 17(9) בפקודה לתשלום הדיבידנד לחברים, יש לבאר במפורש האם בוצע התשלום
24 במועד הקבוע בסעיף.
25 47. לא זו אף זו. המערערת לא הציגה בפני חישוב מפורט של הסכום שתבעה בניכוי
26 כהוצאה בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף 17(9) בפקודה. לא ברור כיצד יישמה
27 המערערת את הנוסחה שנקבעה בסעיף לניכוי ההוצאה, כיצד חישבה את ערכי
28 ה'עסקאות' שנערכו לטעמה בינה לבין חבריה, או את שווין, מה היה סכום עסקאותיה
29 של המערערת עם חבריה, לעומת סכום כלל עיסקאותיה, מהי תקרת הניכוי
30 המתקבלת מהפעלת הנוסחה, ומהו הסכום שביקשה לנכות כהוצאה. בנסיבות אלו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

קשה להימנע מהרושם שלמעשה נוכתה ההוצאה במלואה, מבלי ליישם את הנוסחה הקבועה בסעיף, כפי שטען פקיד השומה בסיכומיו.

48. אם אכן שולמו סכומים לחברי האגודה, לא ברור מדוע לא דיווחו חברי האגודה על ההכנסה האמורה, ולא שילמו את המס בגינה. כפי שציינתי, העתקת ההכנסה לחברי האגודה מחייבת דיווח מקביל בתיקי החברים ותשלום המס על ידם, בד בבד עם ניכוי ההוצאה בתיק האגודה השיתופית. פקיד השומה בדק בדיקה מדגמית בדוחות החברים, ומצא שמרבית החברים לא כללו בדוח שהגישו את ההכנסה מהאגודה. בתצהיר העדות הראשית הצהיר רו"ח לירן יהודאי כי מבדיקה שערך עולה כי מרבית חברי האגודה לא דיווחו על הכנסותיהם מהאגודה בדוחותיהם האישיים, ורק לאחר תחילת הבקורת הגישו מרביתם דוחות שבהם כללו את ההכנסה מהאגודה (סעיפים 40-41 בתצהיר עדותו הראשית). בהימנעותם מלדווח על ההכנסה, הביעו למעשה חברי האגודה את דעתם שלא מדובר בהכנסה שלהם, החייבת בדיווח בדוח האישי, אלא בהכנסת האגודה, ויש בכך כדי להשליך על קביעותיו של פקיד השומה. זאת ועוד. המערערת לא ניכתה מס במקור מסכומים ששילמה לחברי האגודה כדיבידנד, בהתאם לסעיף 164 בפקודה, אף לא טענה כי מדובר בתשלום בעל אופי אחר, עובדה המצטרפת סימני שאלה אחרים העולים מאופן דיווחה.

49. ראוי לחזור ולהדגיש לעניין זה כי דרישת הטבת המס, במיוחד בנסיבות שבהן התוצאה של דיווחי המערערת וחבריה הייתה הימנעות מוחלטת מתשלום המס, הן במישור האגודה השיתופית, הן במישור חברי האגודה, טעונה מילוי מלא ודווקני אחר הוראות הסעיף כלשונן, מבלי 'לעגל פינות'. לשם התרת ההוצאה היה על המערערת להוכיח עמידה מלאה בכול תנאי הסעיף, לרבות האופן שבו חושבה ההוצאה שניכויה התבקש, דבר שלא נעשה. **במצב דברים זה מצאתי שלא עלה בידי המערערת להוכיח את זכאותה לנכות את ההוצאה על פי הוראת סעיף 17(9) בפקודה, ועל כן לא מצאתי כל פגם בהחלטתו של פקיד השומה שלא להתיר את ההוצאה.**

האם היה על פקיד השומה לאשר את הדוחות המתוקנים שהוגשו

50. המערערת קיבלה במהלך הדיונים את עמדתו של פקיד השומה שלפיה אין היא רשאית ליישם את הוראות סעיף 17(9) בפקודה, והגישה דוחות מתקנים שבהם יישמה לטענתה על הכנסתה את הוראות סעיף 62 בפקודה. פקיד השומה סירב לקבל את הדוחות, בטענה שלא ניתן להחיל את הוראות סעיף 62 בדיעבד, שנים לאחר שנות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

המס נושא הערעור. לטענת המערערת, היה על פקיד השומה לאפשר לה לתקן את דוחותיה.

51. פקודת מס הכנסה אינה מתייחסת במפורש לדוח מתקן, ואולם כפי שבואר בפסיקה, איפשרה המדיניות הקיימת של רשות המסים הגשת דוחות מתקנים, במקרים של טעויות חשבונאיות וטעויות סופר שנפלו בדו"ח המקורי בתום לב (ראו ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 31.1.2008)). בית המשפט הפנה באותה פרשה לכך שבע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד נד (3) 174, 177-178 (2000) קבע בית המשפט כי דוח מתקן הינו דוח לכל דבר ועניין ואף ניתן לתבוע החזר מס לפיו, ובכך אישש את המדיניות הקיימת המאפשרת הגשת דוחות מתקנים במקרים מסוימים.

52. בספרות המקצועית (ראו א' רפאל, מס הכנסה חלק ו', (להלן- "רפאל בספרו"), עמ' 155-156) בואר כי משגילה הנישום טעות בדוח עליו להגיש דוח מתקן, על מנת שבפני פקיד השומה יעמוד מידע מלא ומדויק. לפיכך מקבלות רשויות המס דוחות מתקנים כדבר שבשגרה, "ובלבד של תהיה בהם 'חוכמה שלאחר מעשה'", לאמור ניסיון לזכות ביתרון מס, שלא ניתן היה לזכות בו לעת הגשת הדו"ח". יש המצדדים בכך שניתן יהיה להגיש דוח מתוקן בטרם נקבעה השומה (ראו רפאל, עמ' 158), ואולם התיקון כפוף להסכמת פקיד השומה (שם, עמ' 159).

53. בית המשפט העליון סיכם את ההלכה בעניין זה בע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 12.5.13)(להלן- "פרשת שביט") וקבע כי -

שיטת הדיווח אודות הכנסותיו של נישום בישראל מבוססת על שומה עצמית. במסגרת שומתו העצמית, מוטלת על נישום החובה להציג בפני פקיד השומה מצג אמת של הכנסותיו והוצאותיו, בתום לב ובגילוי נאות. המועד בו על נישום לפשפש היטב בנתוניו, להיוועץ בגורמים המתאימים ולגבש את דיווחיו באופן שישקפו אל-נכון את השומה האמיתית קודם למועד הגשת הדו"חות. דו"ח שהוגש אמור לשקף תמונת הכנסות והוצאות אמיתית, ועל בסיסו אמור להיות מחושב המס המשתלם מידי הנישום. לנישום לא קיימת זכות מוקנית או אוטומטית להגיש דו"ח מתקן לדו"ח המקורי שמסר (ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (31.1.2008) בפסקה 7 לפסק דינו של השופט ג'ובראן; להלן: פרשת אלוני). הגיונו של דין זה ברור



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מאליו – דו"ח השומה שמוסר נישום אינו דו"ח ראשוני אשר אפשר
שיהא נתון ל"מקצה שיפורים", אלא הוא דו"ח סופי ומוגמר אשר
מהווה סופו של תהליך של הערכת הכנסות והוצאות שנעשתה על-
ידי הנישום בכובד הראש הראוי ותוך הקפדה על דיווח אמיתי ומקיף.
עם זאת, אין מדובר ב"מיטת סדום". יהיו מקרים בהם תותר הגשתו
של דו"ח מתקן כל עוד לא הוצאה לנישום שומה בידי פקיד השומה.
כך, מדיניות נציבות מס הכנסה היא לאפשר הגשת דו"חות מתקנים
במקרים בהם נפלו בדו"ח המקורי טעויות סופר או טעויות
חשבונאיות שנעשו בתום לב. בית המשפט בפרשת אלוני מציין, כי
בתי המשפט המחוזיים נחלקו ביניהם בשאלה מהם המקרים
הנוספים שבהם תותר הגשתו של דו"ח מתקן, וכי שאלה זו טרם
התבררה עד תומה בפני בית משפט זה (שם, בפסקה 7 לפסק דינו של
השופט ג'ובראן). עם זאת ברי, כי את האפשרות להגיש דו"ח מתוקן
יש לייחד למקרים נדירים ומוגבלים (ראו למשל: ע"מ 1228/05
(ת"א) רג'ואן נ' פקיד שומה 1 תל-אביב (9.3.2010)). הרציונאלים לכך
הם, בין היתר, יעילות הדיון, עקרון השוויון בפני החוק, מניעת ניצול
לרעה של הזכות, וחובת תום הלב המוטלת על הנישום בעריכת
שומותיו.

54. בע"א 2916/14 שחם ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 1 ואח' (מיום 1.3.2016) הוסיף בית
המשפט העליון כי-

"הכלל הוא כי אין לאפשר תיקון של דוחות שהוגשו, אלא במקרים
חריגים, ובמקרים של טעות בתום לב. כך למשל, יותר תיקון כאמור
במקרים בהם התגלה מידע שלא ניתן היה לדעת על קיומו קודם
להגשת הדו"ח. לפיכך נקבע, כי על המערערים, המבקשים לסטות
מהמוצהר בדוחותיהם שלהם, היה, לכל הפחות, להצטייד בראיות
אובייקטיביות ממשיות. בעיקר נכון הדבר במקרה הנדון, בו
המערערים ביקשו לתקן דוחותיהם רק לאחר שנתפסו בקלקלתם,
ויש להטיל ספק רב בכנות גרסתם. במקרה דנא, ראיות כאמור לא
הוגשו: המערערים לא טרחו להביא מי מלקוחותיהם בחו"ל על-מנת
שיעיד שהעסקאות המדווחות אכן לא התקיימו וההכנסות הן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 **פיקטיביות, ולא הציגו אף ראייה אובייקטיבית אחרת לתמיכה**
2 **ב"טענת הפיקטיביות".**

3 55. עולה מהמקובץ כי הגשת דוח מתקן טעונה את הסכמת פקיד השומה, אשר החלטתו,
4 ככל החלטה מנהלית, צריכה לעמוד במבחן ההגינות והסבירות, ולהביא בחשבון את
5 המטרה להבטיח גביית מס אמת. ככלל, לא תותר הגשת דוח מתקן שיש בה כדי לזכות
6 את מגיש הדוח ביתרון מס שלא ניתן היה לזכות בו בעת הגשת הדוח המקורי, לשם
7 ניצול לרעה, או לשם תיקונים הנעשים תוך הפרת חובת תום הלב החלה על נישום
8 בהגשת הדוח. לעניין חובתו של הנישום לנהוג בתום לב, והמבחן של 'מניעת ניצול
9 לרעה', ראוי להדגיש כי שומת המס נקבעת בראש ובראשונה בדוח העצמי שהגיש
10 הנישום, כאמור בסעיף 145(א)(1) בפקודה הקובע כי -

11 **מסר אדם דו"ח לפי סעיף 131, יראו את הדו"ח כקביעת הכנסה בידי אותו**
12 **אדם (להלן - שומה עצמית) ופקיד השומה ישלח לו הודעה בדבר סכום**
13 **המס שהוא חייב בו על פי הדו"ח; דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה**
14 **לפי סעיף 149;**

15 56. פקיד השומה בודק שיעור קטן של דוחות, ועל כן מבוססת גביית המס בראש
16 ובראשונה על הדוחות האישיים שמגיש נישום. במצב זה יש להקפיד כי הדיווח
17 הראשוני יהיה מלא ומדויק, ואין להסכין עם הגשת דוח סתמי ובלתי מדויק, מתוך
18 הנחה שככל שתערך ביקורת על ידי פקיד השומה יתבקש תיקון דוח לשם הגשת דוח
19 התואם את המציאות העובדתית ואת הוראות הפקודה. זאת ועוד. על מגיש הדוח
20 מוטלת החובה לעמוד במועדים שנקבעו בסעיף 132 בפקודה להגשת הדוח, (לא יאוחר
21 מיום 30 באפריל של כל שנה, בכפוף למתן ארכות), ולא ניתן לעקוף מועדים אלו באופן
22 אוטומטי באמצעות הגשת דוח מתקן לדוח סתמי שהוגש במועד. יחד עם זאת, כפי
23 שנקבע בהלכה הפסוקה, יש להתיר הגשת דוחות מתקנים, בעיקר בשל קיומה של
24 טעות בתום לב, או בשל עובדה חדשה שהתגלתה.

25 57. **בענייננו לא מצאתי שנפל פגם בהחלטת פקיד השומה.** פקיד השומה סירב כאמור
26 לאפשר את תיקון הדוח מהטעם שלא ניתן ליישם בדיעבד את הוראות סעיף 62
27 בפקודה, ויש להודיע על יישום הוראותיו, ולהגיש את החלטת האסיפה הכללית בדבר
28 החלטתו, מבעוד מועד, עם הגשת הדוח לראשונה. סעיף 62 מחייב כאמור את האגודה
29 השיתופית לתבוע בדוח את החלטת הסעיף, לפרט את שמותיהם ומענם של חבריה,
30 ולצרף החלטה של האסיפה הכללית, על מנת לאפשר לפקיד השומה לוודא את יישום
31 הוראות הסעיף גם על ידי חברי האגודה, במועדים שנקבעו לכך בפקודה. יתכן שאילו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 היה פקיד השומה בודק ומוצא כי המס שולם בידי חברי האגודה כנדרש וכמתבקש,
2 או שלמצער הגישו גם חברי האגודה דוחות מתקנים ויישמו במקביל למערערת את
3 הוראות סעיפים 62 ו-63 בפקודה בהתאמה, לא היה מדקדק בדרישות הסעיף, ואולם
4 בשעה שבדיקה שערך פקיד השומה העלתה כי מרבית חברי האגודה לא הגישו דוח
5 שבו יישמו מצדם את הוראת סעיף 62 בפקודה, ובמועד הגשת דוחותיה המתקנים של
6 המערערת לא ניתן עוד לטפל בשומותיהם, נוכח סד הזמנים הקצר הקבוע בפקודה
7 לטיפול בשומות, משמעות תיקון הדוח אינה גביית מס אמת, כי אם הכשרת
8 ההימנעות מתשלום המס, הן במישור האגודה השיתופית, הן במישור חברי האגודה,
9 ומשכך מדובר בשימוש לרעה בדוח המתקן לשם הימנעות מתשלום המס. **בנסיבות**
10 **האמורות לא מצאתי שנפל פגם בהחלטתו של פקיד השומה.**
11

כפל מס

12
13 58. לטענת המערערת, משמעות השומה שקבע פקיד השומה היא מיסוי כפול של הכנסתה,
14 הן במישור חיובה שלה במס, והן במישור חברי האגודה. פקיד השומה טען מנגד כי
15 חברי האגודה לא שילמו מס על הכנסת האגודה, כך שהמס לא שולם, לא בידי
16 המערערת, אף לא בידי חבריה.
17 59. תוצאת שלילת ההוצאה שתבעה המערערת, וחיובה במס חברות, היא חזרה למתכונת
18 המסוי הדו שלבי, שלפיו מוטל מס חברות במישור האגודה השיתופית, ומס על
19 דיבידנד שהתקבל בפועל בידי חברי האגודה. ככל שחולק לחברי האגודה דיבידנד (ולא
20 מדובר אך ורק ביחוס ההכנסה לחברי האגודה לצורך מס), הרי שהדיבידנד שקיבלו
21 חברי האגודה חייב במס בידיהם, בשיעור של 25%. במצב זה לא מדובר בכפל מס,
22 שכן המערערת מחויבת במס חברות, ואילו חבריה מחויבים במס משלים על
23 הדיבידנד שקיבלו, בהתאם למודל המיסוי הדו שלבי. למעשה, לצד שלילת התרת
24 ההוצאה בניכוי בתיקה של המערערת רשאי היה פקיד השומה לחייב את המערערת
25 גם בניכוי מס במקור בגין המס החל על הדיבידנד ששולם לחבריה, בהתאם לאמור
26 בסעיף 164 בפקודה, ולא ברור מדוע לא עשה כן.
27 60. תשלום מס בידי חברי האגודה, אינו מעיד אפוא בהכרח על מיסוי כפול. ככל
28 שהחברים שילמו מס בשיעור של 25% על ההכנסה מהדיבידנד, מדובר בהשלמת המס
29 למס החברות שבו חויבה המערערת, ועל כן לא מדובר במיסוי כפול.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

61. מיסוי כפול עלול להיווצר באחד מהמצבים הבאים: **הראשון**, אילו שילמו חברי האגודה מס על הדיבידנד שחולק להם בתיקיהם האישיים, ופקיד השומה היה מחייב את המערערת גם בשומת ניכויים בשל אי ניכוי המס על הדיבידנד, ניתן היה לטעון לכפל מס. מצב דברים זה לא התקיים כאמור בענייננו, ועל כן לא מדובר במיסוי כפול בחלופה זו. **מצב שני** שבו עלול להיווצר מיסוי כפול, הינו כאשר חברי האגודה שילמו מס מלא, בשיעורי המס הפרוגרסיביים החלים עליהם, בגין הכנסת המערערת שיוחסה להם על פי סעיפים 17(9) או 62 בפקודה. ככל שחברי האגודה יישמו את מודל 'השקיפות' החד שלבי, ושילמו את המס החל על הכנסת המערערת כאילו הופקה בידיהם, בעוד שפקיד השומה שולל את ההוצאה בידי המערערת, ובכך 'מחזיר' את המערערת למתכונת המיסוי הדו שלבי, עלול להיווצר מיסוי כפול, בשל חיובם של המערערת ושל חבריה כאחד במס מלא על אותה הכנסה. **מצב שלישי** אפשרי לטענת מיסוי כפול עלול להיווצר ככל שהמערערת יישמה את סעיף 17(9) בפקודה באופן שגוי, על הכנסה שיוחסה לחברים אך לא חולקה להם כדיבידנד בפועל, והם עצמם שילמו מס על דיבידנד, למרות שלא קיבלו אותו. במצב דברים זה, ככל שטרם שולם הדיבידנד לחברים, מקדים תשלום המס את זמנו, ועל כן יתכן שמדובר תשלום מס ביתר.
62. בענייננו לא ברור על יסוד מה טוענת המערערת למיסוי כפול, בהעדר כל פירוט או ביאור לטענתה הכללית. לא זו אף זו. המערערת לא הציגה ראיה כלשהי לתמוך בטענתה שלפיה שולם מס כלשהו בידי חברי האגודה. המערערת לא זימנה לעדות איש מחברי האגודה, אף לא זימנה יועץ מס מבין יועצי המס המטפלים לטענתה בדוחות החברים. המערערת לא צירפה לתצהירים מטעמה ולו דוח אחד של חבר האגודה, המוכיח את טענתה בדבר מיסוי כפול, או למיצער המוכיח ביצוע תשלום כלשהו על חשבון המס.
63. מזכיר האגודה, מר משה כהן הצהיר בסעיף 4 בתצהיר עדותו הראשית כי כל חברי האגודה הגישו דוח ובו דיווחו על הכנסת האגודה, ואולם בחקירתו הנגדית השיב כי מעולם, מאז הקמת היישוב, לא בדקה האגודה את הדוחות האישיים של החברים. לשאלה כיצד ידע להצהיר שכל חברי האגודה הגישו דוח, השיב **"זה מובן מאליו שכל חבר אמור לדווח"** (עמ' 7 בפרוטוקול הדיון מיום 18.9.2019, שורה 13). רוי"ח דניאלי הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי כל חברי האגודה דיווחו על רווחי המערערת בדוחות האישיים, ואולם בחקירתו הנגדית השיב שהוא לא בדק באופן אישי את דוחות החברים, שכן יועץ מס הוא המטפל בדוחות חברי האגודה, ובתצהירו הסתמך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 על מכתב שהמערערת הגישה לו, שבו נכתב כי חברי האגודה דיווחו על הכנסת
2 האגודה. הוא עצמו נפגש לדבריו עם יועץ המס יוסי סמילה, המטפל בחלק מדוחות
3 החברים, ביחד עם מזכיר המערערת, וראה חלק מסוים מהדוחות של החברים. לאחר
4 מכן תיקן את תשובתו וביאר כי הוא עצמו לא ראה את הדוחות של החברים, אלא
5 רשימות בלבד שעליהן חתומים יועצי המס הטוענים שחברי האגודה דיווחו על
6 ההכנסה (עמ' 14, שורות 17-35; עמ' 15, שורות 1-3).
- 7 **64. סביר היה להניח כי אילו שילמו חברי האגודה מס על הכנסתה של המערערת, הייתה**
8 **המערערת מגישה ראיות התומכות בטענה זו, במיוחד בשים לב לפרק הזמן הממושך**
9 **שניתן למערערת לשם כך, במסגרת ניהול התיק שלפני. לא זו בלבד שהמערערת לא**
10 **הוכיחה שחברי האגודה שילמו מס כלשהו על הכנסת המערערת, היא אף לא**
11 **הוכיחה כי מס ששולם על ידי חלק מהחברים הינו בגדר מיסוי כפול.**
- 12 **65. פקיד השומה לא התעלם מטענתה של המערערת בדבר מיסוי כפול (ועל כן הסכים**
13 **למתווה שהוצע על ידי בית המשפט במהלך שמיעת התיק לתשלום המס באופן שיימנע**
14 **כפל מס). בסעיף 40 בתצהיר עדותו הראשית הצהיר רו"ח יהודאי כי "מרבית חברי**
15 **האגודה דווקא לא דיווחו על הכנסות אלה [מהמערערת] בדוחות האישיים, ככל**
16 **שהוגשו (אחרים לא הגישו דוחות כלל) ורק לאחר שהחלה הבקורת, במהלך שנת**
17 **2015, הגישו מרביתם דוחות בהם כללו את ההכנסות מהאגודה. אציין כי קיימים**
18 **חברי אגודה שלא הגישו דוחות כלל עד עצם היום הזה ואחרים לא כללו הכנסות אלה**
19 **בדוחות". בסעיף 41 בתצהירו הוסיף כי "ככל שתתקבל עמדת המשיבה, פקיד**
20 **השומה יבחן באילו מקרים בוצע מיסוי כפול ע"פ בהתאם לרשימת החברים שתמציא**
21 **המערערת אשר שילמו מיסוי כפול ובמקרה כזה, ישונה סיווג ההכנסה ביחיד כך**
22 **שלא יבוצע מיסוי כפול בגין אותה הכנסה".**
- 23 **66. ניתן ללמוד מתצהירו של רו"ח יהודאי כי מרבית חברי האגודה כללו בסופו של יום**
24 **בדוחותיהם את ההכנסה מהאגודה, גם אם באיחור, ואולם לא ברור האם מדובר**
25 **בדיווח על הכנסה מדיבידנד, או בדיווח על הכנסת המערערת כאילו הייתה הכנסתם,**
26 **וחיובה במס בהתאם לשיעורי המס השולי החלים עליהם. כפועל יוצא לא ברור והאם**
27 **מדובר במס כפול המושת על הכנסת המערערת, אם לאו. גם בראיותיו של פקיד**
28 **השומה אין אפוא תימוכין לטענתה של המערערת בדבר חיוב כפול במס.**
- 29 **67. פקיד השומה הציע בסעיף 76 בסיכומיו כי ככל שהערעור ידחה, וכדי להימנע ממיסוי**
30 **כפול של אותה הכנסה, יהיה כל חבר אגודה רשאי להגיש דוח בקשה להחזר מס,**
31 **באמצעות טופס 135, וככל שיימצא כי שילם מס ביתר, הוא יהיה זכאי לקבלת החזר.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

עוד הציע, בסעיף 90 לסיכומים, כי "הגם שדין הערעור להידחות ולמרות הזמן הרב שעמד לרשות המערערת וחבריה להוכיח כי שילמו את המס על הכנסתם מהאגודה בזמן אמת ולא עשו כן, עדיין פתוחה דלתו למקרה שבו תוכיח האגודה עד למועד מתן פסה"ד כי חברי אגודה שילמו את מלוא המס בגין הכנסתם מהאגודה וככל שיהיו מקרים כאלה וככל שהאגודה תוכיח כי ההכנסות מהאגודה דווחו למס הכנסה ע"י חבריה וכי הם שילמו את המס הנדרש ע"פ חוק (25%), יהיו החברים זכאים להחזר מס. מנגד, חבר אגודה שיתברר כי שילם מס בשיעור פחות מ-25%, ידרש להשלים את המס הנדרש".

68. כפי שציינתי, ככל שחברי האגודה שילמו מס על דיבידנד שקיבלו מהמערערת, לא מדובר במיסוי כפול, כי אם בתשלום המס המשלים ברמת המס של חברי האגודה, לאחר שהמערערת חויבה במס חברות ברמת המיסוי שלה. במצב דברים זה, גם אילו יוכח שחברי האגודה שילמו מס על דיבידנד, לא מדובר בכפל מס, ועל כן אין מקום להחזר מס. השאלה הנשאלת היא לגבי הכנסה שעליה שילמו חברי האגודה השיתופית מס על הכנסתה של האגודה עצמה, בשיעורי המס שולי החל עליהם, או אם שילמו מס על דיבידנד שטרם חולק. לגבי מצבים אלו, ככל שיוכחו, יהיו חברי האגודה רשאים להגיש בקשה להחזר מס בהתאם, וככל שלא מדובר ב"שנים פתוחות", נוכח הסכמת פקיד השומה ניתן לבקש את ההחזר במצבים אלו תוך 120 ימים מיום מתן פסק הדין.

טענות דיוניות

69. המערערת העלתה כאמור שורה של טענות דיוניות, שבחלקן דבקה גם בסיכומיה. מעבר לדרוש אציין כי יש לראות את המערערת כחוזרת בה מטענה שנוגחה בסיכומיה, ועל כן לא אתייחס לטענות שנוגחו.

מניעות והשתק

70. טענה ראשונה שטענה המערערת הייתה כי פקיד השומה היה מנוע ומושתק מלקבוע את הכנסתה בצו, נוכח התנהלותו בשנים הקודמות והסתמכותה של המערערת על כך. פורט כי במשך שנים רבות דיווחה המערערת באותו אופן לפקיד השומה, בהתאם להוראות הפקודה ולהנחיות המקצועיות של רשות המסים, ובהתאם לנוהג שהתפתח באשר לאופן הגשת הדוחות. הודגש כי בשנים הקודמות התפתח נוהג ליישום סעיף 17(9) בפקודה, או לחילופין באשר ליישומו של סעיף 62 בפקודה, ופקיד השומה שינה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מדיניותו באשר לסעיף באופן רטרואקטיבי, ללא מתן הודעה מראש לנישומים.
 2 לטענת המערערת השינוי בעמדתו של פקיד השומה עומד בסתירה לחובת תום הלב
 3 וחובת ההגינות המוטלת עליו כרשות ציבורית,
 4 71. ר"ח אורן דניאלי, שהינו ר"ח מטעם ברית פיקוח, המטפלת בדוחות של אגודות
 5 שיתופיות רבות ברחבי הארץ, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי בכול השנים, עד
 6 שנת 2012, הוגשו המאזנים באותה דרך ובאותה שיטה חשבונאית, ללא הסתייגות
 7 מצד רשות המסים. בשנת 2013 ביקשה רשות המסים מהאגודות השיתופיות להגיש
 8 את המאזנים בהתאם לסעיף 62 בפקודה, ולא כפי שהיה נקוט בעבר. בהתאם לדרישה
 9 זו הוגשו המאזנים החל משנת 2013 בהתאם לכך.
 10 72. פקיד השומה הפנה לכך שכול שנת מס עומדת בפני עצמה, אף הבהיר כי בשנים
 11 קודמות לא ביקר את דוחותיה של המערערת, ושומותיה נקבעו על פי הדוחות
 12 שהגישה.
 13 73. בהתאם להלכה הפסוקה עומדת כל שנת מס בפני עצמה (ראו למשל ע"א 490/13
 14 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (מיום 24.12.2014), והפסיקה המוזכרת שם; ע"א
 15 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום
 16 16.8.18). פקיד השומה אינו מושתק מבחינת מדיניותו גם אם היו התדיינותות
 17 בערכאות משפטיות בין הצדדים. בענייננו לא הייתה התדיינות קודמת בין פקיד
 18 השומה לבין המערערת, ובכול מקרה רשאי פקיד השומה לשנות את המדיניות
 19 הפיסקאלית ולתקן את טעויותיו. לא זו בלבד שלא מדובר בחוסר תום לב, מבחינה
 20 ציבורית מוטל על פקיד השומה לתקן טעויותיו. לפיכך לא מצאתי שיש מקום לקבל
 21 את טענת המערערת בדבר השתק או מניעות.
 22
 23

זיהום' ההליך בשל מעורבות רכזת

24 74. לטענת המערערת, הייתה רכזת החוליה מעורבת בשלב א' של קביעת השומה, אף
 25 נטלה חלק בשלב ב' של הדיון בהשגה, כפי שהצהיר ר"ח דניאלי, וזאת בניגוד לדין,
 26 ובניגוד לרציונל העומד בבסיס סעיף 150א בפקודה. נטען כי מטרת פקיד השומה
 27 סומנה מראש, וכי לא התקיימו דיונים עם המערערת בנפש חפצה, מתוך רצון כן
 28 ואמתי לשמוע את טיעוניה, אלא אך כדי לקיים את הדרישות הפורמליות, או לקבל
 29 חיזוק לעמדות המוקדמות של המשיב.
 30 75. סעיף 150א בפקודה קובע כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה". תכליתו
 31 של הסעיף היא בראש ובראשונה למנוע את הפיכת הדיון בהשגה להליך אוטומטי של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

אישור השומה, אף למנוע קיבוע של פקיד השומה להחלטה הקודמת (ראו **רפאל בספרו**, ע"מ 216-217). כפי שבואר בהלכה הפסוקה, מטרת ההוראה הקבועה בסעיף 150א היא לאפשר בחינה נוספת של טענות הנישום, באופן אובייקטיבי ונטול פניות, בלב פתוח ובנפש חפצה. לשם כך נדרשת הפרדה בין המחליט בשומה לבין המחליט בהשגה (ראו ע"א 8669/07 **צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ** (מיום 29.12.2009)(להלן- "**פרשת צ.ד.א.**"); ע"א 1134/11 **מ.ר.מ שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ ואח' נ' פקיד שומה באר שבע** (מיום 12.5.2013)(להלן- "**פרשת שביט**").

76. אף שנדרשת הפרדה בין מי שערך את השומה לבין המחליט בהשגה, ההפרדה הנדרשת אינה מוחלטת. בפרשנות סעיף 150א' בפקודה יש לזכור את אופייה וטיבה של ההשגה, כמו גם את תכליתה. סעיף 150א) בפקודה מאפשר לנישום להגיש השגה על שומה שקבע פקיד השומה על פי סעיף 145א)2) בפקודה באלו המילים-

(א) היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת השומה...

77. מהותה של ההשגה אפוא היא בקשת הנישום לפקיד השומה לעיין מחדש בהחלטתו, היינו בשומה שקבע. סעיף 152 בפקודה משלים את התמונה, ומבאר מהן סמכויות פקיד השומה בהשגה-

(א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.
(ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את השומה, להגדילה או להפחיתה.

78. הדיון בהשגה נועד כאמור לאפשר עיון מחדש בשומה. מטרת העיון מחדש היא, כפי שבואר בספרות המקצועית לגבי סעיף 87 **בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963**, הקובע הסדר דומה לעניין החוק האמור (ראו א' נמדר, **מס שבת מקרקעין**, כרך ב (מהדורה שביעית, 2012) ע"מ 728-729 -

"מטרתה של הגשת השגה למנהל לפי סעיף 87 לחוק הינה ליצור מנגנון של דו שיח בין המנהל לבין הנישום, שבמסגרתו תיבדק השומה מחדש וייבחנו טענותיו של הנישום לגופו של עניין, תוך בדיקת המסמכים הרלבנטיים... המחוקק התכוון לתת לצדדים אפשרות ממשית לסיים את המחלוקות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 **ביניהם ולהגיע להסכמה באשר לחיוב במס ... ולהגיע לפשרה המשקפת את**
2 **האיזון הנכון בליבון טענותיהם, כדי שמחלוקות אלו לא יעלו בפני ועדת**
3 **הערר בפעם הראשונה"**

4 79. מטבע הדברים, כיוון שמדובר בעיון מחדש בשומה, אין כל דרישה להתעלמות
5 מהשומה שנקבעה בשלב א', ואין כל מניעה כי בעקבות העיון מחדש יחליט פקיד
6 השומה לקיים את השומה, אף כי הוא גם מוסמך להגדילה או להפחיתה.

7 80. לצד ההפרדה בין עורך השומה למחליט בהשגה יש לזכור כי עורך השומה, כמו גם מי
8 שדן בהשגה, הם פקידי רשויות המס, ולפיכך יש להם עניין בתוצאות הדיון, ועל כן
9 אין לערוך הקבלה ביניהם לבין שתי רשויות שיפוטיות (רפאל בספרו, עמ' 217). כפי
10 שביאר כב' הנשיא א' ברק (כתוארו אז) בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות
11 בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט (5) 836 (2005), עמ' 848 (בהקשר של זכות
12 טיעון בעל פה במהלך הדיון בהשגה על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976)-

13 **"אמנם, המחליט בהשגה שמע בעל-פה את עורך השומה ואת החוקרים**
14 **שטיפלו בה, אך אין בכך כדי להוביל בהכרח למסקנה שיש לשמוע בעל-פה גם**
15 **את המערערת משביקשה זאת, שכן הליך ההשגה איננו הליך אדברסרי, מעין-**
16 **שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד שלישי**
17 **שמכריע ביניהם. אלא הליך ההשגה הוא הליך מינהלי שבו הרשות המינהלית**
18 **בוחנת בשנית את החלטתה. הוא נועד "...ללבן את המחלוקת שבין החייב במס**
19 **לשלטונות במסגרת פנימית לפני שמוציאים אותה להכרעה חיצונית של בית**
20 **המשפט" (נמדר בספרו הנ"ל (מהדורה 2) [24], בעמ' 770). בהליך זה ניצב**
21 **הנישום בפני רשות המס, וזו בוחנת בשנית את החלטתה המינהלית. שמיעת**
22 **עורך השומה והחוקרים בהליך ההשגה איננה אפוא שמיעה של "צד אחר"**
23 **אחד בלבד שיש בה הפרה של השוויון בין בעלי-הדין, משום שאין הנשמעים**
24 **בבחינת "צד אחר", אלא הם חלק מהרשות המינהלית אשר בוחנת בשנית את**
25 **החלטתה. על בחינה מחודשת זו חלים כמובן כללי המשפט המינהלי".**

26 81. נוכח טיבו של הליך ההשגה והסמכויות המוקנות למחליט בהשגה, הכיר בית המשפט
27 העליון באפשרות שהדן בהשגה ישוחח עם מי שערך את השומה וכן עם החוקרים
28 שטיפלו בה, מבלי שהדבר יחשב כפגיעה בנאותות ההליך, ומבלי שהדבר ייחשב
29 כפגיעה בהגינות הדיונית, שכן מדובר בעיון מחדש בהחלטה המנהלית שניתנה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

82. כב' השופט י' דנציגר הזכיר (בדעת יחיד) את ההלכה שנקבע בפרשת מ.א.ל.ר.ז., בהקשר אחר, בע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, (מיום 17.11.14) (להלן - "פרשת שלמי"), וביאר כי הליך ההשגה הינו הליך מנהלי, שבגדרו בוחנת הרשות המנהלית בשנית את החלטתה. הודגש פעם נוספת כי "לא מדובר בהליך אדברסרי מעין-שיפוטי "קלאסי", שבו שני צדדים מעלים את טענותיהם לפני צד שלישי שמכריע ביניהם, אלא בהליך שבו צד אחד – שהוא הצד המחליט – מעיין מחדש בהחלטתו ומאפשר לצד השני לשכנעו כי יש מקום לשנותה"
83. אף שמדובר בעיון מחדש, אשר מבחינה עיונית יכול להעשות גם על ידי מי שנתן את ההחלטה, מבקש הסעיף כאמור להבטיח כי העיון מחדש יבחן באופן אובייקטיבי ובנפש חפצה, וכפי שציין נמדר בספרו (ע"מ 729-730), מסירת הטיפול בהשגה לעובד בדרג מקביל לעובד שקבע את השומה, או לממונה על עורך השומה, "משיג את התוצאה שהדיון בהשגה יהיה אובייקטיבי ושקוף וישמש כניסיון אמיתי להתעמק בפרטי השומה כדי לפתור את המחלוקות שבין הצדדים ולהגיע לשומה מוסכמת. יתר על כן, ליבון הסוגיה בין הצדדים במסגרת ההשגה יביא ליתרון נוסף שיתבטא במסגרת הדיון בערר. אם הצדדים לא יגיעו להסכמה כי אזי לפחות הפלוגתאות שבין הצדדים יבואו לדיון בפני ועדת הערר בצורה מבוררת וממוקדת יותר- דבר שיגרום לדיון יעיל יותר".
84. הקביעה בסעיף 150א בפקודה הינה מצומצמת ולפיה מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה. אין בסעיף כל דרישה לכך שהעיון מחדש יערך במשרד שומה אחר, או בחוליה אחרת, אף אין כל דרישה להתעלמות מכך שמדובר במערכת היררכית, בצורך להביא בחשבון יעוץ מקצועי, לא רק בהיבטים משפטיים, כלכליים או חשבונאיים, אלא גם בתחום הניסיון, הידע והמדיניות. ההתייעצות נועדה להבטיח קבלת החלטה מקצועית ומושכלת, העומדת בדרישות הפקודה, ההלכה הפסוקה, מדיניות רשות המס וההוראות המקצועיות שקבעה, כמו גם החלטה אחידה מבחינת יישום המדיניות הפיסקאלית על כלל הנישומים. אין בכל אלו כדי לפגום בהגינות ההליך או כדי להפוך את הליך ההשגה לאישור אוטומטי של שומת שלב א'. כפי שהדגיש נמדר בספרו, עצם מסירת הטיפול לגורם אחר, בדרג מקביל או גבוה יותר, מבטיח עיון עצמאי מחדש בשומה. מדובר בגורמים מקצועיים, שאינם קבולים להלטה קודמת שניתנה.
85. בענייננו הצהיר רו"ח אורן דניאלי מטעם המערערת כי הרכזת הייתה מעורבת באופן אקטיבי בדיונים שנערכו הן בשלב א', הן בשלב ב'. אחד הדיונים שנערכו במשרדי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המערערת, נוהל באופן בלעדי ואישי על ידי הרכזת. בשל התערבותה נשלח ביום
2 28.9.16 מכתב המתריע על כך לפקיד השומה. ר"ח יהודאי, המפקח אשר דן בהשגה,
3 הצהיר בסעיפים 35 ו-36 בתצהיר עדותו הראשית, כי הוא עצמו לא היה מעורב בשלב
4 א', ואולם במסמכים ובפרוטוקולים לא ראה מעורבות כלשהי של הרכזת בהליך
5 השומתי. כן הדגיש כי למערערת ניתנה הזדמנות מלאה לטעון את טענותיה, התקיימו
6 מספר דיוני שומה וכן שימוע, וטענותיה של המערערת נשמעו בנפש חפצה. נציגי
7 המערערת העלו את טענותיהם, והפרוטוקולים נמסרו לידיהם. גם לאחר הוצאת
8 הצווים התקיימה ישיבה נוספת וניתנה למערערת הזדמנות נוספת להביע את
9 טענותיה. בחקירתו הנגדית השיב ר"ח יהודאי כי המפקחת אשר דנה בשלב א' מונתה
10 לרכזת סמוך להגעתו. הרכזת שלגביה נטענו הטענות לא הייתה מעורבת בדיונים
11 בשלב ב', ולגבי מעורבותה בדיונים בשלב א' לא היה ידוע לו על כך (עמ' 21 בפרוטוקול
12 הדיון מיום 3.10.2019, שורות 3; 7-8). כן השיב כי בעבודת השומה יש רכז ויש מפקח.
13 הרכז אמור לאשר את השומה של המפקח, ומטבע הדברים עליו להיות מודע לסוגיות
14 העולות בתיק ולשיקול הדעת שהפעיל המפקח (עמ' 2, שורות 10-12). כן הבהיר כי
15 **"מפקח מטפל בתיק והוא מחליט האם להוציא שומות או לא. ובאיזה סכום ובאיזה**
16 **סוגיות. לפני שהוא מוציא שומות הוא מתייעץ עם המחלקה המשפטית, מחלקה**
17 **מקצועית, רכזת ולפעמים גם סגן פקיד שומה. הם לא ממליצים הם מייעצים, הם**
18 **מכוונים, הם מאירים נקודות מסוימות שצריכות הארה"** (עמ' 21, שורות 23-26).
19 ר"ח יהודאי השיב כי לפני האישור היו התייעצויות, בין היתר לגבי יישום סעיף 17(9)
20 בפקודה. כן ביאר כי הרכזת החליטה להכניס את התיק לבדיקה ולטיפול בסוגיה
21 הספציפית, הנראית בעייתית. ר"ח יהודאי השיב כי הרכזת נטלה אמנם חלק
22 בביקורת שנערכה במשרדי המערערת בשלב ב' (עמ' 22, שורות 14-24), ואולם לטענתו
23 לא הרכזת הוציאה את השומות אלא הוא. כן השיב שהוא היה סוברני להחליט (עמ'
24 22, שורה 35), ושהרכזת לא הייתה מעורבת בדיונים שנערכו (עמ' 23, שורות 3; 6; 8).
25 86. הרושם המתקבל מעדותו של ר"ח יהודאי ומעיון בפרוטוקולים של הדיונים שנערכו
26 עם נציגי המערערת לפני הוצאת הצו הוא שההחלטה בהשגה לא ניתנה באופן
27 אוטומטי, מתוך התקבעות בשומה שנקבעה. ההליך היה הוגן, ובגדרו נשמעו טענות
28 המערערת במספר דיונים, לרבות בביקור של המפקח והרכזת במשרדי האגודה. לאחר
29 הוצאת הצו התקיים גם דיון בפני פקיד השומה, שבחן אף הוא את טענותיה של
30 המערערת, ואכן לא פעם מבקשים נישומים קיום דיון גם עם דרג גבוה יותר משל
31 המפקח הדן בתיק, שהרי 'ברירת המחדל' היא סיום המחלוקת בפשרה, מבלי להגיע



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לדיון בערכאות המשפטיות. פקיד השומה הביע את נכונותו לסיים את המחלוקת בפשרה גם לאחר הגשת הערעור, הסכים למתן ארכות למערערת לשם עריכת בדיקותיה, והיה קשוב לטענותיה בדבר חבות המס.

87. ההפרדה בין המחליט בשלב השומה לבין המחליט בשלב ההשגה אינה הפרדה מוחלטת, והיא נועדה לאפשר שיקול דעת עצמאי, ולשלול אישור אוטומטי של השומה, ובענייננו מצאתי שהתקיימה הפרדה סבירה, הן מהותית והן צורנית, בין המפקחת שנתנה החלטתה בשלב א', הוא שלב השומה לבין המפקח שדן והחליט בשלב ב', הוא שלב ההשגה. ניתן להתרשם כי החלטתו המפקח, שהוא רו"ח במקצועו, הייתה החלטה עצמאית, אף שהוא פועל במסגרת היררכית, ומיישם מערכת מורכבת של הוראות הפקודה, הפסיקה וההנחיות המקצועיות. הסוגייה המשפטית בענייננו סבוכה, ומן הסתם נדרשה התייעצות בגורמים הרלוונטיים, לרבות ברכות החוליה, ואולם המפקח הפעיל שיקול דעת עצמאי באשר ליישום ההוראות המשפטיות והמקצועיות על עניינה של המערערת.

88. גם אילו הייתי סבורה שמעורבותה של הרכות חרגה מהמקובל, היה מקום בנסיבות העניין לעשות שימוש בדוקטרינת הבטלות היחסית, המורה כי פגם שנפל במעשה המנהלי אינו מחייב בטלות מעיקרא, אף אינו מחייב את בית המשפט לבטלו. הדוקטרינה האמורה בוחנת את מהות הפגם אל מול תוצאותיו, תוך שיקול חומרת הפרת החוק, ומידת הפגיעה בזכויות הנפגעות. בענייננו נשמרה תכליתה של ההפרדה, ובכול מקרה לא נגרם למערערת נזק, שכן עמדתה נשמעה ונשקלה כראוי. על כל פנים, היה בדיונים הרבים שהתקיימו, לרבות הדיון שהתקיים עם פקיד השומה, ובוודאי שבדיון שהתקיים לפני, כדי לרפא את הפגם, ועל כן לא מדובר בפגם שיש בו כדי לפסול את הצו.

89. לסיכום נקודה זו, לא מצאתי שנפלו פגמים דיוניים המצדיקים את בטלות הצו.

קנס גירעון

90. פקיד השומה קבע שיש לחייב את המערערת בקנס גרעון, הואיל ולא הוכח לו שהמערערת לא פעלה ברשלנות. המערערת חלקה על כך, בטענה שהדוחות מבוקרים, והם תואמים את הוראות הפקודה ואת מדיניות רשויות המס בשנים הקודמות. לאחר עיון בטענות הצדדים לא מצאתי שנפל פגם בהחלטתו של פקיד השומה.

91. סעיף 191 בפקודה קובע-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 16-11-26214 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על
2 המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס
3 שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי
4 הענין.
- 5 (ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו
6 ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת
7 הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של
8 15% מסכום הגרעון.
- 9 (ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידיו טעמים סבירים להאמין,
10 כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום
11 מס, יווסף לסכום המס שאותו נישום חייב בו, כפל הקנסות
12 הנקובים בסעיף קטן (ב).
- 13
- 14 92. הואיל והשומה מבוססת בראש ובראשונה על דיווחיו של הנישום, ובמרבית המיקרים
15 הדוח שהוגש הוא השומה הסופית, שעל פיה משולם המס, מבקש סעיף 191 בפקודה
16 ליצור תמריץ להגשת דוח מלא המפרט את כלל ההכנסה, באמצעות הרתעה מפני
17 השמטת הכנסות (בדומה לתכליתו של סעיף 50 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976,
18 המטיל כפל מס בנסיבות מסוימות).
- 19 93. כפי שבואר בפרשת שביט, שניים הם התנאים להטלת קנס גירעון בהתאם להוראות
20 הסעיף: **האחד**, שהגירעון עולה על 50% מהמס שבנישום חייב בו; **השני**, שהנישום
21 לא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שהוא לא התרשל בהכנת הדוח. בית המשפט
22 הזכיר את מבחן **הכנות ותום הלב** שנקבע בע"א 285/70 **פקיד השומה תל אביב 4 נ'**
23 **ליכטנשטיין**, פ"ד כה (1) 155 (1971), וכן את פסיקת בתי המשפט המחוזי שלפיה יוטל
24 קנס גירעון ככל שנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את הדעת לפגמים שנמצאו
25 בדיווחיו, וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים הוא משמעותי; או כאשר אופן
26 הדיווח מעלה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, גם אם חלק
27 מטענות הנישום התקבלו על ידי בית המשפט. עוד הזכיר בית המשפט כי אין באי
28 פסילת ספרים כדי לקבוע שהנישום לא התרשל.
- 29 94. השוואה בין סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) מלמדת שבעוד שלעניין סעיף קטן (ב) ברירת
30 המחדל היא הטלת קנס הגירעון, ורק בהוכחת העדר רשלנות מטעם הנישום יבוטל
31 הקנס, לעניין סעיף קטן (ג) מוטל על המנהל או מי מטעמו, להוכיח זדון או כוונה
32 בהעלמת המס.
- 33 95. בענייננו תוצאת הדיווח בדוחותיה של המערערת הייתה המנעות ממס במישור
34 המערערת ובמישור חבריה כאחד. היישום השגוי של הוראות הסעיפים בפקודה, תוך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 26214-11-16 שיתופית חקלאית של הפועל מ' נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 התעלמות מכך שחברי האגודה אינם מדווחים על ההכנסה בהתאמה, הינם לכל
2 הפחות רשלנות, או עצימת עיניים המגיעה לכדי רשלנות. הטיעון שלפיו דיווחה
3 המערערת באותו אופן שנים רבות בעבר, מבלי שפקיד השומה שם את ליבו לכך, אינה
4 מצדיקה את אופן הדיווח, ועל כן אינני סבורה שיש לפטור את המערערת מתשלום
5 קנס גירעון.
6
7

סיכום

8 96. אשר על כן אני דוחה את הערעור ומאשרת את הצווים.
9 97. המערערת תשלם למשיב את הוצאותיו בסכום של 50,000 ₪, בתוך 30 ימים, שאם
10 לא כן ישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין.
11
12
13
14
15
16

17 ניתן היום, י"ח חשוון תשפ"א, 05 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.
18


יכל ייטב, שופטת

19
20