

ה"פ 56509-12-19 אל.פי.סי. מרום מערכות וניהול בע"מ נ' פקיד שומה חולון

המבקשת:

נגד

המשיב:

ב"כ המבקשת : עו"ד קובי גולדמן ועו"ד מיכאל כשכאש
ב"כ המשיב : עו"ד יפעת גול (שושן) ועו"ד (רו"ח) עדי חן

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 130(א¹), 130(ב²), 145(א¹), 145(ב²), 145(ג³), 152(ב²), 153, 159א¹, 159א², 159א³

חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973: ס' 24(א)

חלק ראשון – פתח דבר; התייחסות להסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין;

השאלה שבמחלוקת ותמצית פסק דין

1. פתח דבר

(א) על פסק הדין והסעד המבוקש - עניינו של פסק הדין הוא דיון והכרעה במהות ופרשנות הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. הסעד המבוקש הוא מתן הצהרה לפיה על המשיב "להשיב את יתרת המס ששילמה (המבקשת) ביתר לשנת המס 2017... בסך של 1,288,203 ₪ (נכון ליום 15/12/2019)... בהתאם להוראות סעיף 159א לפקודת מס הכנסה" וכן "ליתן למבקש כל סעד אחר ו/או נוסף שיראה כנכון וצודק בנסיבות הענין".

(ב) **הצדדים להליך** - המבקשת הציגה עצמה כחברה פרטית שעיקר עיסוקה בשנות המס הרלוונטיות לתובענה התמצה במתן שירותים בתחום הבניה. המשיב הוא פקיד שומה, חולון.

(ג) השאלה שתוכרע בפסק הדין - כפי שפורחב בהמשך - השאלה שתוכרע בפסק הדין היא - האם בעקבות הסכם הפשרה עדיין יש לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כספרים "בלתי קבילים", ומכאן קמה למשיב הזכות לעכב השבת מס ביתר מכח [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה? או שמא דווקא אין לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כספרים "בלתי קבילים", ומכאן לא קמה למשיב הזכות לעכב השבת מס ביתר.

(ד) הערה ביחס לסמכות העניינית - בשלב סיכומי המשיב טען הוא, לראשונה ובין כלל טענותיו - גם לחוסר סמכות עניינית. יובהר כבר עתה שאין מדובר בתובענה שמהותה היא ערעור מס הכנסה. גם אין מדובר בהליך שאינו בסמכותו של בית משפט זה - כפי שטען המשיב רק בסיכומיו. לכך גם אתייחס בהמשך.

(ה) הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין - הסכם הפשרה שהוזכר לעיל ועוד יורחב לגביו רבות - התייחס לשומות מס בגין השנים 2008 – 2013. ההסכם הוגש במסגרת שלושה ערעורים שנדונו בבית המשפט המחוזי (כב' הש' הרי קירש) וקיבל תוקף של פסק דין כבר ביום 17/5/2016.

(ו) מדוע יש חשיבות לפרשנות הסכם הפשרה?

- התובענה מתייחסת להחזר מס ששולם כנטען ביתר. החשיבות לפרשנות הסכם הפשרה נובעת מהוראות [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודת מס הכנסה ("הפקודה") המאפשרות למשיב להימנע מהשבת סכום מס ששולם ביתר. ההימנעות מהשבת המס מותרת במידה ש"בשנת המס האחרונה לגביה נעשתה לו שומה" נמצאו פנקסי החשבונות של הנישום, קרי המבקשת, "בלתי קבילים".

- ציטוט המלא של [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודת יובא בסעיף 6.1 להלן. בשלב זה ייאמר [שסעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה מורה על השבת מס ששולם ביתר וזאת - "... זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר" (ההדגשות לא במקור). לא בכדי הדגשתי לעיל המילים - "... האחרונה לגביה נעשתה לו שומה", ולכך אתייחס בהמשך פסק הדין.

- לצורך הכרעה בהליך יש להכריע בשאלה האם ספרי המבקשת לשנת 2013 ייחשבו כ"בלתי קבילים" ומכאן להכריע באחת משניים:

ככל ש"פנקסי החשבונות" של המבקשת לשנת 2013 נמצאו "בלתי קבילים" - אזי כאשר עותרת המבקשת להשבת מס ששולם ביתר בגין שנת המס הראשונה לאחריה - קמה למשיב הזכות להימנע מהשבת המס; לעומת זאת - ככל שהסכם הפשרה מלמד שאין לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כ"בלתי קבילים" - אזי לא קמה למשיב הזכות לעכב השבת המס ששולם ביתר.

(ז) מה היא שנת המס הרלוונטית הראשונה לאחר שנת 2013? שנת המס הראשונה לאחר שנת**2013 שלגביה "נעשתה שומה" – היא שנת 2017**

- השומה האחרונה נערכה, כאמור, בגין שנת 2013. שנת המס הראשונה לאחר מכן, לגביה נערכה שומה – היא שנת 2017.
- המבקשת הגישה ביום 31/12/2018 שומת מס בגין שנת 2017 ובמסגרתה הצהירה ששילמה בגין שנת 2017 מס ביתר בסך של 1,288,203 ₪.
- המחלוקת היא ביחס לשומת המס של שנת 2017. באשר לשנים 2014 – 2016 יפורט בפסקה הבאה.

(ח) ספרי המבקשת לשנים 2014 – 2016 נפסלים על ידי המשיב. עם זאת יודגש שביחס לשנים אלה**לא נערכה שומה**

- ספרי המבקשת לשנים 2014 – 2016 נפסלו בהחלטה מיום 20/9/2018. ואולם כפי שהדגיש המשיב בהגנותו – השנה האחרונה בה נערכה שומה למבקשת היא שנת 2013 (סעיף 27 לתשובת המשיבה) ולא שנת 2016. בשולי הדברים ייאמר שההודעה בדבר פסילת הספרים נשאה מועד שגוי – 22/7/2018. לגופו של ענין אין בטעות קולמוס זו כדי להשפיע או לשנות ההכרעה במחלוקת שלפני.

- לסיכום פסקה זו – כאשר דנים בשומה בגין שנת 2017 כמשמעות הוראות [סעיף 159א](#) לפקודה - שנת המס האחרונה לגביה נערכה כנטען שומה היא שנת 2013.

(ט) ופעם נוספת תובא השאלה בה יכריע פסק הדין

- שוב ייאמר שהשאלה שתוכרע בפסק הדין היא - האם בעקבות הסכם הפשרה עדיין יש לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כספרים "בלתי קבילים", ומכאן קמה למשיב הזכות לעכב השבת מס ביתר מכ [סעיף 159א](#) לפקודה? או שמא דווקא אין לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כספרים "בלתי קבילים", ומכאן לא קמה למשיב הזכות לעכב השבת מס ביתר.

2. תמצית פסק הדין (תוכן עניינים)

- 2.1. תמצית טענות המבקשת יובאו בסעיף 3 לפסק הדין.
- 2.2. תמצית טענות המשיב יובאו בסעיף 4 לפסק הדין.
- 2.3. הערת מבוא לדיון המשפטי ובה התייחסות למסגרת פסק הדין וכן להיכרות בין המשיב למבקשת, תובא בסעיף 5 לפסק הדין.
- 2.4. תיאור וציטוט הסעיפים הרלוונטיים מתוך הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין וכן מתוך [סעיף 159א לפקודת מס הכנסה](#) – על כך בסעיף 6 לפסק הדין.
- 2.5. הכרעה ופירוט ארבעת הנימוקים מדוע אין להתייחס לפנקסי החשבונות של המבקשת לשנת 2013 כפנקסים שנמצאו "בלתי קבילים" – אלה יובאו בסעיף 7 לפסק הדין.
- 2.6. משמעות הקביעה לפיה אין להתייחס לספרי המבקשת לשנת 2013 כבלתי קבילים היא שלא ניתן להיכנס בשערי [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה, על כך יורחב בסעיף 8 לפסק הדין.
- 2.7. ביחס לשאלת הסמכות העניינית שהעלה המשיב בסיכומיו – ר' הדיון בסעיף 9 לפסק הדין.

- 2.8. התייחסות לטענות נוספות של המשיב תובא בסעיף 10 לפסק הדין.
- 2.9. בסופו של הליך נקבע שאין לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כ"בלתי קבילים" ומכאן המשיב אינו רשאי להחזיק בכספים מכח [סעיף 159א\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#). עוד נקבע, למען הסר ספק, שפסק הדין מתייחס לשאלת הסכם הפשרה ולהחזקה מכח [סעיף 159א\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#). אין בפסק דין זה כדי לגרוע מזכותו של המשיב, בכפוף לדין, לשום את הכנסת המבקשת לשנת 2017. על כל אלה בסעיף 11 לפסק הדין.

חלק שני – הצדדים להליך ועיקר טענותיהם

3. טענות המבקשת

- 3.1. שתי פסקאות המתמצות את טענת המבקשת
- המחלוקת בין הצדדים נסובה סביב דו"ח שהוגש בגין שנת 2017. על מנת ליצור המסגרת הראויה ניתן לתמצת את טענות המבקשת ודרישתה להשבת מס בגין שנת 2017 לשתי הפסקאות הבאות:
- (א) ראשית - שנת המס האחרונה לפני שנת 2017 לגביה נעשתה שומה היא שנת 2013. ספרי המבקשת לשנת 2013 לא נמצאו בלתי קבילים וזאת לאור הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. מכאן - בהתאם להוראות [סעיף 159א\(ב\)](#) [לפקודה](#) המשיב צריך להשיב לידיה את יתרת המס בחלוף המועד הקובע.
- (ב) שנית - כהשלמה ייאמר שהמבקשת אף טענה שהמשיב הפר כלפיה את חובת ההגינות וזאת משעיכב את יתרת המס 146 ימים מלאחר המועד הקובע, קרי לאחר 31/7/2019.
- לצורך הבהרת התמונה כולה – יובאו להלן טענות המבקשת, לאו דווקא בסדר הכרונולוגי בו הופיעו בתובענה.
- 3.2. מחלוקות ביחס לשנים 2008 – 2013 והסכם פשרה - המבקשת הוסיפה וציינה כי בין הצדדים נחתם הסכם פשרה ביום 10.5.2016 במסגרתו הוסדרו המחלוקות האזרחיות שנתגלעו בין הצדדים בקשר לשנות המס לשנת 2008-2013. הסכם הפשרה הוגש במסגרת שלושה הליכים שנוהלו בבית המשפט המחוזי, בפני כב' הש' ה' קירש – וקיבל תוקף של פסק דין.
- 3.3. דרישת המבקשת להשבת מס בגין השנים 2014 – 2016 ותשובה בה פוסל המשיב את ספריה - ביום 16/9/2018 פנתה המבקשת וביקשה השבת המס לשנים 2014-2016. ביום 20/9/2018 השיבה נציגת המשיב (במכתב הנושא את התאריך 22/7/18) כי החליטה לפסול את פנקסיה לשנות המס האמורות על פי [סעיף 130 \(י"א\)](#) [לפקודה](#).

3.4. הגשת דו"ח ביחס לשנת 2017, השנה שבבסיס המחלוקת - המבקשת הגישה למשיב דו"ח מבוקר לשנת המס 2017 ולפיו, לטענתה, שולם מס ביתר בסך של 1,288,203 ₪ נכון ליום 15.12.2019.

3.5. המשיב מקבל הדו"ח לשנת 2017 אך לא משיב המס ומנגד גם לא קובע שומה לפי מיטב השפיטה - המשיב קיבל את דו"ח המבקשת ולא הגיב ולא קבע שומה לפי מיטב השפיטה, לא עד ליום 31/7/2019, מועד קובע על פי הפקודה אליו אתייחס בפסקה הבאה - ולא בכלל. המבקשת אף ציינה שבבדיקה שערכה במערכת שע"מ למייצגים נמצא כי "אין עיכוב" להחזר יתרת המס. כך או כך, לאחר 357 ימים ממועד הגשת הדו"ח הוגשה התובענה בה ניתן כעת פסק הדין.

3.6. המועד הקובע – 31/7/2019 – המבקשת מפנה להוראות [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה אשר מתווה את המועדים והתנאים שבעטיים היה על המשיב להחזיר לנישום מס ששולם ביתר. המועד האחרון להשבת יתרת המס על פי [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה חלף ביום 31.7.2019 ("המועד הקובע"). עד למועד זה היה על המשיב לגבש עמדה ברורה בשאלה האם המס ששילמה המבקשת אכן שולם ביתר. שלא נתקבלה כל החלטה בעניין זה עד המועד הקובע צריך היה המשיב להשיב לידיה את יתרת המס לאלתר.

3.7. שנת המס האחרונה "שלגביה נעשתה לו שומה" היא שנת 2013, על כך אין חולק. ואולם המחלוקת האם בשנה זו ספקי המבקשת נמצאו קבילים - המבקשת ציינה שפנקסי החשבוניות בשנת המס האחרונה שבה נקבעו לה שומה (2013) נמצאו קבילים. כבר כעת יוקדם המאוחר וייאמר שאין חולק על כך ששנת המס האחרונה הרלוונטית היא שנת 2013, ולא שנת 2016. גם אין חולק שיש לבחון המחלוקת בין הצדדים בהתאם [לסעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה המתייחס לשנה זו. המחלוקת היא – האם אכן פנקסי החשבוניות לשנת 2013 אכן היו קבילים כטענת המבקשת או שמא לא היו קבילים – כטענת המשיב.

3.8. הטענה לפיה ספרי המבקשת לשנת 2013 נמצאו קבילים, והפניה להסכם הפשרה – ביום 22/6/2015 אכן קבע המשיב, בהתאם [לסעיף 130\(י"א\)](#) לפקודה, שפנקסי המבקשת לשנת המס 2013 אינם קבילים לקביעת הכנסתה. עם זאת - המבקשת ערערה על קביעה זו של המשיב ואף הגיעה להסכם פשרה ממנו התעלם המשיב. בהסכם הפשרה באו לכדי סיום המחלוקות שנתגלו בין הצדדים בעניינים המפורטים בהסכם הפשרה. בהתאם להסכם התחייבה המבקשת לעמוד בהסדר תשלומים ובהתאם להוראות ההסכם (סעיפים 8 ו-9 להסכם) - אי עמידתה בהסדר התשלומים תגרור אחריה ביטולו של ההסכם. רק במקרה של ביטול ההסכם אזי, לטענת המבקשת, השומות שנקבעו לה וכן ההחלטה לפסול את פנקסיה לשנת המס 2013 תעמודנה בתוקפן והחיוב הכספי הנובע מהן יעמוד לפירעון מיד.

3.9. המבקשת הדגישה כי עמדה באופן מלא בהסדר התשלומים שקבוע בסעיפים 6-2 להסכם הפשרה והמשיב מצידו לא העלה כל טענה בדבר ביטולו. על כן, לשיטתה, הנסיבות המתוארות בסעיף 8 להסכם הפשרה לא התקיימו ומכאן, שהשומות שנקבעו לה לרבות ההחלטה בדבר אי

קבילות הפנקסים לשנת המס 2013 לא עומדות בתוקפן. ומכאן לטענתה-ככל שהחלטת המשיב לפסול את פנקסיה לשנת 2013 לא עומדת בתוקפה, הרי שפנקסיה בשנת המס האחרונה שבה נקבעה לה שומה, נמצאו קבילים.

3.10. ומכאן טענות המבקשת הן כפי שהובאו גם בסעיף 3.1 לעיל:

- התובענה מתייחסת לשנת המס 2017. שנת המס האחרונה לגביה נעשתה שומה, לפני שנת 2017, היא שנת 2013. ספרי המבקשת לשנת המס 2013 לא נמצאו בלתי קבילים וזאת לאור הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין. מכאן - בהתאם להוראות [סעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה המשיב צריך להשיב לידיה את יתרת המס בגין שנת 2017 בחלוף המועד הקובע, קרי 31/7/2019.
- המשיב הפר כלפי המבקשת את חובת ההגינות וזאת משעיכב את יתרת המס 146 ימים לאחר המועד הקובע, קרי לאחר 31/7/2019.

4. טענות המשיב

4.1. כללי

ניתן לתמצת עיקרי תשובת המשיב לכך:

- (א) לצורך דיון בדרישת השבת מס לשנת 2017 – הרי יש לדון בשאלה האם ספרי המבקשת לשנת המס האחרונה לגביה נעשתה שומה נמצאו בלתי קבילים;
- (ב) המשיב מתייחס בעצמו לכך שהשנה הרלוונטית לבדיקה היא שנת 2013;
- (ג) המשיב מתייחס לכך שספרי המבקשת לשנת 2013 נפסלו והסכם הפשרה, אותו מכנה המשיב "הסכם שומה" – לא שינה את החלטת ביטול הספרים;
- (ד) המשיב אף מפנה לכך שפסל את ספרי המבקשת לשנים 2014 – 2016;
- (ה) המשיב מציין שהמבקשת לא "הוכיחה להנחת דעתו" שהסיבות לפסילת ספריה בשנת 2013 השתנו. ההיפך הוא הנכון – המשיב מפנה לטענות שונות כנגד המבקשת ולשימוש בחשבוניות פיקטיביות במסגרת דיווחיה.

ומכאן לפירוט הטענות כפי שהופיעו בכתב התשובה:

4.2. פסילת ספרי המבקשת לשנים 2008 – 2013 - המשיב מציין שבגין שנות המס 2008-2013 הופעלה סמכותו בהתאם להוראות [סעיף 152\(ב\)](#) לפקודה ונקבעה שומתה של המבקשת בצו לפי מיטב השפיטה. **ביחס לטענה בדבר קביעת שומה לפי מיטב השפיטה ייאמר כבר עתה בהערות אגב** שהשומה שהוצאה למבקשת אינה שומה לפי מיטב השפיטה כמשמעה בפקודת מס הכנסה בסעיף 145א. השומה הוצאה כ"שומה בצו" בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודה וזאת לאחר דיון בהשגה של המבקשת.

המשיב מוסיף ומציין שספרי המבקשת לשנות המס 2008-2013 נפסלו וזאת מכוח הוראת [סעיף 130\(יא\)\(1\)](#) לפקודה. סמכויות המשיב הופעלו לאחר שהתברר לדבריו שהמבקשת מנכה בדוחותיה כספים בחשבוניות פיקטיביות, בין היתר באמצעות חברה קשורה. לדבריו, המבקשת ערערה על הצו שהוצא לה לשנים 2008-2010 ולשנים 2011-2013 וזאת בהתאם להוראות [סעיף 153](#) לפקודה.

4.3. ערעורי המבקשת והסכם הפשרה, אותו מכנה המשיב "הסכם שומה" - בעקבות קביעות המשיב
 הגישה המבקשת שלושה ערעורים לרבות ערעור שהתייחס לפסילת הספרים לשנת 2013 ([ע"מ](#)
[43932-07-15](#), אל.פי.סי. מרום מערכות וניהול בע"מ נ' פקיד שומה חולון). במסגרת הליכי
 הערעור באו הצדדים בדברים ונחתם הסכם אשר קיבל תוקף של פסק דין. במסגרת "הסכם
 השומה", כהגדרת המשיב - סוכם בין הצדדים כי המבקשת תשלם לידיו סך כולל של 3,187,000
 ₪ וכן סך של 350,000 ₪ בגין קנס גרעון.

4.4. לטענת המשיב - הסכם הפשרה הותיר את פסילת הספרים על כנה - המשיב הדגיש כאמור
 שפסילת הפנקסים שנקבעה למבקשת לשנות המס 2008-2013 לא בוטלה במסגרת ההסכם. אך
 עוד הוסיף והדגיש שתוספת ההכנסה עליה הסכימו הצדדים במסגרת ההסכם מעידה על כך
 שספריה לא היו נאותים ולא ניתן היה להסתמך עליהם. לצד זאת, הוסיף כי גם הסכמת
 הצדדים להטיל קנס גרעון על המבקשת - מעיד כי פסילת הספרים לא בוטלה במסגרת ההסכם.

4.5. התייחסות לשנים 2014 – 2016 ופסילת ספרי המבקשת לשנים אלה - ביום 6/11/17 התקיים
 דיון במשרדי המשיב בו הובהר למבקשת שהתנהלותה בחשבוניות החשודות כפיקטיביות
 נמשכה גם בשנות המס 2014-2016. לדבריו, עוד באותו היום נערכה פגישה במשרדו בין
 הצדדים וזאת ביחס לקביעתו לפיה יש לבטל את הפטור מניכוי מס במקור שקיבלה המבקשת
 וכן ובנוגע לקביעת שיעור מקדמות למבקשת לשנת המס 2017.
 ביום 20/9/18 פסל המשיב את ספרי המבקשת לשנות המס 2014-2016, בהחלטה שנשאה בטעות
 את המועד 22/7/18. לדברי המשיב המבקשת ביקשה לחזור ולעייין בהחלטה לפסול את ספריה.
 במסגרת זו נערכה פגישה בין הצדדים ואף הועברו לידי המבקשת מסמכים שונים ונכון למועד
 התשובה טרם ניתנה החלטתו הסופית של המשיב בעניין זה.

4.6. המשיב מבהיר שהכספים מוחזקים בהתאם להוראות [סעיף 159א\(ב\)](#) ומתייחס לשומת שנת
2013

- המשיב מודה שביום 31.12.2018 הגישה המבקשת את הדוח השנתי שלה לשנת המס 2017.
 בהתאם לדוח זה מחזור הכנסות המבקשת עמד על סך של 241,498,542 ₪ ואילו ההכנסה
 החייבת המדווחת עמדה על סך של 84,542 ₪ בלבד. לטענת המשיב, בהתאם לשומה
 העצמית של המבקשת לשנת המס 2017, עולה כי לכאורה קיים לה החזר מס בסך 1,288,203
 ₪. והחזר המס מוחזק על ידו נוכח הוראות [סעיף 159 א](#) לפקודה.

- שנת המס הרלוונטית האחרונה היא שנת 2013 – אין חולק על כך ששנת המס האחרונה
 לגביה נערכה שומה – היא שנת 2013. כך פירט המשיב במפורש בסעיף 27 לתשובתו – תחת
 הכותרת "שנת המס האחרונה בה נעשתה למבקשת שומה היא שנת 2013" ותוך שהוא
 מבהיר באותיות מודגשות "עובדה זו אינה שנויה במחלוקת בין הצדדים".

- המשיב טוען שהמבקשת אינה זכאית להשבת הכספים שלכאורה שולמו ביתר וזאת מכיוון
 שבשנת 2013 נמצאו פנקסי החשבוניות של המבקשת בלתי קבילים. עוד הוסיף המשיב
 שהמבקשת לא הוכיחה להנחת דעתו כי עילת פסילת הספרים אינה מתקיימת גם בשנת

המס 2017. בכך הפנה המשיב בפועל להוראות [סעיף 159א](#) סיפא לפיהן הוא רשאי להימנע מהשבת המס ששולם ביתר - "אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו [קרי לנישום – א.ב.] שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר".

4.7. הסכם הפשרה לא ביטל, לטענת המשיב, את פסילת ספרי המבקשת
 - המשיב טוען שהסכם הפשרה לא ביטל את פסילת ספרי המבקשת ולא נלמד מהוראותיו. לדבריו - אין כל הוראה בהסכם הקובעת כי פסילת הספרים בטלה.

- המשיב הוסיף וטען שמשמעות ההסכם שנחתם עם המבקשת הוא שהצדדים התעלמו מפנקסי הנהלת החשבונות של המבקשת לאותן שנות המס. המשיב מציין שספרים אלה לא שיקפו נכונה את מצבה הכספי ועל כן לא ניתן להסתמך עליהם. לדבריו, בנסיבות אלו הסכימו הצדדים כי למרות הצהרות המבקשת - ההכנסה החייבת שלה לשנות המס 2008-2013 - תקבע לפי שיעור מוסכם מתוך מחזור ההכנסות ובהתעלם מההוצאות וההפסדים המוצהרים על ידה.

4.8. המבקשת צריכה היתה להוכיח שהעילה לפסילת הספרים שהתקיימה בשנת 2013 לא קיימת בשנת 2017. המשיב מציין שכך לא עשתה.

- המשיב הדגיש, כאמור, שהמבקשת לא הוכיחה להנחת דעתו כי העילה לפסילת הספרים לא מתקיימת בשנת 2017. מהאינדיקציות הקיימות אצל המשיב נראה שהמבקשת המשיכה בקלקלתה גם בשנות המס 2014-2017 וגם בשנים אלו ממשיכה לעשות שימוש בחשבוניות פיקטיביות בפנקסי החשבונות שלה. לדבריו - בשל כך, ביום 20.9.2018 נפסלו פנקסי החשבונות שלה לשנים 2014-2016 ולעניין זה הדגיש כי בהודעה על פסילת הספרים לשנות המס 2014-2016 נפלה טעות סופר משנרשם התאריך בו הופקה ההודעה ביום 22.7.2018 וזאת חלף המועד בו נתקבלה ההחלטה ביום 20.9.2018.

- לדברי המשיב - ביחס לשנת המס 2017 עלה חשד לשימוש בחשבוניות פיקטיביות בפנקסי החשבונות והמבקשת לא הניחה את דעתו כי המצב העובדתי שונה וכי החשבוניות שנרשמו כהוצאה בפנקסי החשבונות הוצאו בהתאם להוראות הדין. בנסיבות אלו ובהתאם לסיפא [לסעיף 159א\(ג\)](#) לפקודה - המבקשת לא הוכיחה להנחת דעתו כי העילה לפסילת הספרים בשנת המס 2013 היא השנה האחרונה בה נעשתה למבקשת שומה לא קיימת בשנת 2017.

- המשיב ציין כי ביחס לשנת 2017 מתקיימים כל התנאים הקבועים בסיפא [לסעיף 159א\(ב\)](#) לפקודה והמסקנה המתחייבת היא כי דין המרצת הפתיחה להידחות וכי המבקשת אינה זכאית להשבת החזר המס הנובע מהשומה העצמית שלה.

הערת מעבר - אין בתיאור דלעיל כדי להביא מלוא כתבי טענות המבקשת והמשיב אך די בכך כדי להציב הבסיס להמשך פסק הדין.

חלק שלישי – הנימוקים לקבלת התובענה ותוצאת פסק הדין

5. הערות מבוא

בתחילתו ובסופו של יום, ההכרעה בהליך זה מתמקדת בשאלת הסכם הפשרה ומשמעותו ביחס לקבילות ספרי המבקשת בשנת 2013. אין מקום לדון וממילא להכריע לגופו של ענין בשאלת השומה לשנת 2017. לעניין זה יובהר עוד שאין מדובר במחלוקת נקודתית וחד פעמית בין המבקשת למשיב. המבקשת אינה זרה למשיב. ההיפך הוא הנכון. המשיב הדגיש והבהיר זאת היטב וכך למשל:

(א) ניתן ללמוד מכתבי הטענות של המשיב אודות הליכים שונים שהתנהלו בין הצדדים ביחס לפסילת ספרים ומחלוקות במשך שנים. המשיב אף הפנה לפסילת ספרי המבקשת על ידי שלטונות מע"מ;

(ב) זאת ועוד - המשיב אף דאג להדגיש היטב את פסילת ספריה של המבקשת גם לשנים 2014 – 2016;

(ג) ולא רק זאת – המשיב דאג להדגיש את הפער בין מחזור ההכנסות של המבקשת לבין הכנסותיה ואכן קיים פער. מחזור ההכנסות לשנת 2017 עלה על 240 מיליון ₪ ועמד על הסך של 241,498,542 ₪ ולעומת זאת ההכנסה החייבת המוצהרת עמדה על סך של 84,542 ₪ בלבד.

(ד) המשיב אף הפנה לטענה לפיה המבקשת עשתה שימוש ב"חשבוניות פיקטיביות". וכך הדגיש המשיב שביחס לשנים 2008 – 2013 נקבעה לדבריו שומה לפי מיטב השפיטה וזאת "לאחר שהתברר כי המבקשת מנכה בדוחותיה הכספיים חשבוניות פיקטיביות" (סעיף 4 לתשובה).

(ה) ואם לא די בכך – המשיב הוסיף והפנה להכרעת דין שניתנה בהליך אחר שאמנם לא נוהל כנגד המבקשת ואולם הורשעו בו שני נאשמים תוך אזכור שמה וחלקה של המבקשת. הכוונה היא להליך בו נקבע שהמבקשת שילמה לנאשמת (חברה בע"מ) בהליך הפלילי תשלומים רבים, רובם בשיקים, כנגד חשבוניות שהוצאו על ידי אותה נאשמת. במסגרת הכרעת הדין נקבע שאין התאמה מבחינת הסכומים והמועדים שבשיקים שמסרה המבקשת לבין אלה שבחשבוניות שנתקבלו אצלה.

עוד נקבע כך: "על פי הכרטסת של הנאשמת באל פי סי לא נמצאה אינדיקציה לתשלומים לנאשמת המתאימים או מקבילים לחשבוניות אל פי סי" ובהמשך נקבע ש"הכרטסת של הנאשמת באל פי סי נותרה פתוחה עם סכום של 3,057,367 ₪, כלומר: הגם שהנאשמת שימשה לפי הטענה כספק של אל פי סי, אל פי סי העבירה לה תשלומי יתר בסכום הנכבד הני"ל". [ור' ת"פ 51378-04-17, מדינת ישראל נ' מרינה סרוויס בע"מ ואח' (3/5/2020), השי' ש' אבינור]].

לאחר הערות מבוא אלה ניתן לפנות למלאכת ההכרעה במחלוקת.

6. סעיף 159א(ב) לפקודה וכן הסעיפים הרלוונטיים מתוך הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין

6.1. סעיף 159א(ב) לפקודת מס הכנסה

בין כל המחלוקות שהתגלעו בין הצדדים, הרי אין חולק על כך שהמשיב מחזיק בכספי המבקשת מכח הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה. המשיב אף הדגיש זאת בתשובתו החל מכותרת פסקה ג' ואילך כי "הכספים מוחזקים על ידי פקיד השומה בהתאם להוראות סעיף 159א(ב) לפקודה". סעיף 159א(ב) צוטט כבר בחלקו לעיל. למען הסדר הטוב יובא הסעיף במלואו (ההדגשות לא במקור):

"שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר"

כלומר – ברגיל יש להשיב לנישום סכומים אשר שילם נישום ביתר. החריג לכך קם כאשר ספרי הנישום נמצאים בלתי קבילים לפני שנת הדיווח ובשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה שומה. במקרה כזה על הנישום להוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שהעילה לאי קבילות הספרים כבר אינה קיימת בשנת המס לגביה נדרש ההחזר.

6.2. המבוא להסכם מתייחס לפסילת ספרי המבקשת, לערעורים שהוגשו ולרצון הצדדים לסיים

המחלוקות בפשרה

(א) הסכם הפשרה בין המבקשת למשיב התייחס לשלושה ערעורים שהגישה המבקשת – המתייחסים בין היתר לפסילת ספרי המבקשת. כבר במבוא להסכם נרשמה הפסקה הבאה: "והואיל: ופ"ש חולון פסל את ספרי אל. פי סי על פי סעיף 130(יא)(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1981 (להלן: "הפקודה") לשנים 2013 – 2008 וזאת בשל ממצאים שנתגלו בקשר לשימוש בחשבוניות פיקטיביות"

במבוא להסכם אף מופיעה התייחסות לערעורים שהוגשו על החלטות המשיב ובפסקה האחרונה למבוא נרשם כך (ההדגשות לא במקור):

"והואיל: וברצון הצדדים להסדיר ולסיים את כל המחלוקות האזרחיות נשוא הערעורים ביניהם בפשרה"

להשלמת התמונה ייאמר שלהסכם הפשרה היו שותפים לא רק המבקשת והמשיב. למבקשת הצטרפו גם חברה נוספת וכן יחיד שהוא, כנטען בתשובת המשיב – "בעל המניות בשיעור 100% במבקשת"; למשיב הצטרף גם פקיד שומה רחובות. יישוב המחלוקות בין הצדדים נקבע אפוא כנגד תשלומים שונים בהם התחייבו המבקשת וכן הצדדים האחרים (שאינם המבקשת) להסכם, על כך עוד יורחב בהמשך.

(ב) סיכום עד כאן ביחס למבוא ההסכם – בין הצדדים התגלעה מחלוקת שכללה בין היתר פסילת ספרי המבקשת. לצורך יישוב המחלוקת הסכימו הצדדים להיקשר בהסכם פשרה. אותה פסילת ספרים הייתה חלק מהסכם הפשרה, הופיעה כבר במבוא לו וכפי שיובהר להלן – הופיעה גם במסגרת ההסכם עצמו.

6.3. סעיפי ההסכם המתייחסים לתשלום שיועבר למשיב וכן ההוראות למקרה של הפרת ההסכם

(א) ההסכם קובע סכום כולל בסך של 6,450,000 ₪ אשר יועבר למשיב. מתוך סכום זה נקבע שהמבקשת תישא בסך של 3,187,000 ₪ "וכן סך של 350,000 ₪ בגין קנס גרעון". יתרת הסכום הושתה על היחיד המחזיק במבקשת.

(ב) ומה אם לא תעמוד המבקשת והיחיד המחזיק בה בהוראות הסכם הפשרה? במקרה כזה יבוטל ההסכם והשומות שהוצאו על ידי המשיב ועל ידי פקיד שומה רחובות ייחשבו כשומות סופיות וללא זכות ערעור וזאת – "לרבות פסילת הספרים". לעניין זה קבע סעיף 8 להסכם הפשרה כך (ההדגשות לא במקור):

"במידה וחברת אל. פי. סי ו/או... [הושמט שמו של היחיד המחזיק במבקשת – א.ב.] לא יעמדו בתשלום החוב או בתשלום אחד או יותר מתוך הסדר התשלומים כאמור בסעיפים 2-6 להסכם זה תוך 10 ימים מהמועדים שנקבעו, ייחשב הדבר להפרה יסודית של ההסכם ויראו את האמור בהסכם זה כמבוטל והשומות שנקבעו ע"י פ"ש חולון ופ"ש רחובות ייחשבו כשומות סופיות וללא זכות ערעור לרבות פסילת הספרים, הקנס שהושת על חברת אל. פי סי וההחזר הכספי המצוי בידי פ"ש חולון לגביו הוגשה המרצת הפתיחה יוותר בידי פ"ש"

ובסעיף 9 להסכם נקבעו הוראות דומות, וכלשון ההסכם (ההדגשות לא במקור):
"בנסיבות המתוארות בסעיף 8 לעיל תעמוד השומה פסילת הספרים והקנס נשוא הערעור בתוקפם..."

(ג) סיכום עד כאן ביחס להסכם הפשרה - הוסכם בין הצדדים על תשלום בסכום מסוים ומועדים מסוימים. עוד הוסכם שכלל והחוב המוסכם לא ישולם אזי "ייחשב הדבר להפרה יסודית של ההסכם ויראו את האמור בהסכם זה כמבוטל... לרבות פסילת הספרים". במקרה כזה "תעמוד פסילת הספרים והקנס נשוא הערעור בתוקפם".

אין חולק על כך שאילו לא הייתה המבקשת עומדת בתשלום הסכום אליו התחייבה אזי היה ההסכם מבוטל, הן ביחס לשומות המקוריות, הן ביחס לקנס והן ביחס לפסילת הספרים. לטעמו של המשיב – גם עם תשלום מלוא הסכום ובמועד וגם ללא ביטול הסכם הפשרה – עדיין עומדת פסילת הספרים בעינה. טענה זו אין לקבל והנימוקים לכך יובאו בהמשך פסק הדין.

7. אין להתייחס לפנקסי החשבוניות של המבקשת לשנת 2013 כפנקסים שנמצאו "בלתי קבילים"

שאלת פסילת ספרי המבקשת לשנת 2013 הוצבה לדיון במסגרת ערעור שהוגש לבית המשפט המחוזי. באותו ערעור, כמו גם בערעורים נוספים, הגיעו הצדדים להסכם פשרה שכאמור גם קיבל תוקף של פסק דין. במסגרת הסכם הפשרה קיבל המשיב סך של 6,450,000 ₪ מתוכם שילמה המבקשת סך של 3,537,000 ₪ מתוכו הסך של 350,000 ₪ בגין קנס גרעון. לגישת המשיב – למרות הסכם הפשרה ולמרות תשלום הסכומים הנזכרים לעיל – הרי עדיין יש לראות בפנקסי החשבוניות של המבקשת כ"בלתי קבילים", כאילו הפרה המבקשת את ההסכם וכאילו לא שילמה במלואו ובמועדו את הסכום לו התחייבה.

יש לקבל את עמדת המבקשת לפיה אין לראות בפנקסיה כבלתי קבילים וזאת מהנימוקים שיובאו להלן:

7.1. נימוק ראשון לקבלת עמדת המבקשת ביחס לקבילות ספריה לשנת 2013 – לשון הסכם

הפשרה

(א) לשון הסכם הפשרה ברורה וחד משמעית. בהתאם להסכמות בין הצדדים התחייבה המבקשת, וכן צדדים נוספים – להעביר סך של 6,450,000 ₪ כאשר מתוכו הועבר הסך של 3,537,000 ₪ על ידי המבקשת. עוד נקבע במפורש שככל והמבקשת לא תעמוד בהסכם – אזי "תעמוד השומה פסילת הספרים והקנס נשוא הערעור בתוקפם...". המבקשת אף ויתרה על זכות ערעור נוספת – ככל שלא תעמוד בהסכם.

(ב) מכלל הלאו נשמע ההן. ככל שהמבקשת לא תעמוד בהסכם – הרי תעמוד פסילת הספרים בעינה וזאת ללא זכות ערעור. ומה כאשר המבקשת עומדת בהסכם? התשובה המתבקשת היא שלא תעמוד פסילת הספרים בעינה. כאשר מוגדרת סנקציה בגין הפרת הסכם והסנקציה היא העמדת השומה ופסילת הספרים והקנס – הרי ברור הוא שללא הפרת ההסכם הרי לא קמה פסילת הספרים.

גם אם נתייחס לפסקאות המפורשות בדבר פסילת הספרים לא כאל סנקציה בשל הפרת ההסכם אלא כאל השבת המצב לקדמותו – עדיין התוצאה זהה. כלומר, אפילו נאמר שהפסקאות בהסכם נועדו אך ורק להבהיר שהפרת ההסכם משמעה חזרה למצב הקודם בו "השומה, פסילת הספרים והקנס בתוקפם" – אזי עדיין המשמעות היא שקיומו של ההסכם משמעו מצב חדש בו אין להתייחס אל "השומה, פסילת הספרים והקנס".

(ג) התייחסות לשון החוזה ול"בחינה פנימית" של הוראותיו

- בעת התייחסות להוראות ההסכם אין להתעלם מהעובדה שמלכתחילה וכבר במבוא התייחסו הצדדים ל"פסילת הספרים". אין להתעלם גם מהעובדה שבמסגרת ההסכם אף התייחסו הצדדים למקרה של הפרת הסכם וגם שם הופיעה התייחסות שמשמעה השבת "פסילת הספרים".

- ההסכם שנוסח בעיקרו על ידי המשיב כולל התניות והסכמות ברורות שניתנות ללימוד ופרשנות תוך בחינת מילות ההסכם עצמו. מכאן חלה הסיפא של [סעיף 24\(א\) לחוק החוזים](#) (חלק כללי), תשל"ג – 1973 לפיה "אם אומד דעתם של הצדדים משתמע במפורש מלשון החוזה יפורש החוזה בהתאם ללשונו".

גם פסיקת בתי המשפט קובעת שכאשר לשון ההסכם ברורה הרי יש לנהוג לפיו. ר' לעניין זה [ע"א 10159/16 מועצה אזורית יואב נ' עיריית קרית-גת](#) (מיום 20/6/19, הנ"א חיות, הש"ע פוגלמן, הש"ע נ' סולברג) שם קבע כב' הש' סולברג כי "במצבים אלו, שבהם בחינה 'פנימית' של החוזה – של לשונו, אופיו, הקשרו, היחס שבין הוראותיו – מעלה ומשקפת בבירור את אומד דעת הצדדים ומלמדת על נסיבות כריתת החוזה, עולה קרנה של הבחינה הפנימית על פני הפנייה לנסיבות חיצוניות ככלי להערכת אומד דעת הצדדים". עוד ר' גם [ע"א 3339/12 גוטמן נ' מינהל מקרקעי ישראל](#) (מיום 18/9/13); [ע"א 453/11 מ.ש. מוצרי אלומיניום בע"מ נ' אריה חברה לביטוח בע"מ](#) (מיום 21/8/13); וכן [ע"א 5925/06 בלום נ' אנגלו סכסון](#) – סוכנות לנכסים (ישראל 1992) בע"מ, (מיום 13/2/2008).

אף עיון [בע"א 7649/18 ביבי כבישים עפר ופיתוח בע"מ נ' רכבת ישראל בע"מ](#) (מיום 20/11/2019 כב' הש"ע פוגלמן, ע' גרוסקופף וא' שטיין) מביא לתוצאה דומה. נכון הוא שבפרשת ביבי כבישים היו נימוקי השופטים שונים זה מזה אך בפועל התוצאה לענייננו היא זהה. גם אם נלך לפי הגישה המצמצמת ביותר בהלכת ביבי כבישים הרי כאשר קיים הסכם שמשמעותו עולה ממילותיו וכאשר שני הצדדים להסכם הם אנשי מקצוע, אזי יש מקום לפעול בהתאם להוראות ההסכם. כך הדבר בענייננו – המשיב, פקיד שומה חולון, הוא בהחלט "איש מקצוע" בתחום המיסים והסכם הפשרה התייחס לפשרה בשלושה ערעורים בהיקף נרחב כאשר רק הפשרה עמדה על סך של 6,450,000 ₪.

(ד) לסיכום הנימוק הראשון וכן הערת מעבר – המבקשת והמשיב התפשרו במסגרת ערעורים שהוגשו, בין היתר ביחס לפסילת ספרי המבקשת. בהסכם הפשרה נקבע סכום אותו יקבל המשיב וכן נקבע שככל שיופר ההסכם תעמוד פסילת הספרים בתוקפה. בחינת מילות הסכם מלמדת שככל שלא יופר ההסכם אזי פסילת הספרים אינה עומדת בתוקפה. נתתי דעתי לכך שההסכם מתייחס להפרתו, אך לא כולל הוראה פוזיטיבית לפיה פנקסי החשבוניות של המבקשת קבילים. אין בכך כדי לשנות התוצאה. על כך יורחב בפסקה הבאה.

7.2. נימוק שני לקבלת עמדת המבקשת ביחס לקבילות ספריה לשנת 2013 – התייחסות לכך**שההסכם אכן אינו כולל הוראה פוזיטיבית לפיה פנקסי החשבונות של המבקשת קבילים**

(א) הסכם הפשרה אינו כולל הוראה פוזיטיבית בה נרשם שפנקסי החשבונות של המבקשת קבילים. גם לא נרשם פוזיטיבית שפסילת ספרי המבקשת מבוטלת. עדיין אין בכך כדי לשנות העובדה שהפרת ההסכם משמעה 'העמדת פסילת הספרים בתוקפה' ומכאן אי הפרת ההסכם משמעה אי פסילת הספרים. הדברים נלמדים אף מכך שכאשר רצה המשיב – הוסיף התניות להסכם והחריג אותו וכך לא נעשה ביחס לשאלת פסילת הספרים (דיון והרחבה ביחס למקרים בהם בחר המשיב להחריג את ההסכם הפשרה יובא בסעיף 7.3 להלן).

(ב) זאת ועוד, הפרשנות הנכונה להסכם הפשרה היא כנגד המנסח ובמקרה זה כנגד המשיב. כך מכח דיני החוזים וכך בהיקש מכח פרשנות חקיקה פיסקאלית. על הפרשנות כנגד המשיב, הן מכח דיני החוזים והן בהיקש כאמור מפרשנות חקיקה פיסקאלית יורחב בשתי הפסקאות הבאות.

(ג) פרשנות כנגד המשיב מכח דיני החוזים – על פניו ההסכם נוסח בעיקרו על ידי המשיב. יתרה מכך – המשיב אף ציין בסיכומיו ביחס לסעיפים 8 ו-9 להסכם ש"סעיפים אלה הם סעיפים הנכללים בהסכמי פשרה מול המשיב כדבר שבשגרה" והמבקשת מצידה התנגדה לאמירה זו. כך או כך – כאשר המשיב טוען שמדובר בנוסח רגיל שבהסכמים שהוא עורך אזי גם אם פרשנות ההסכם אינה מביאה לתוצאה חד משמעית הרי יש לבחור בפרשנות שהיא "נגד המנסח", קרי נגד המשיב. לעניין זה ר' ע"א 5083/13, ע"א 7060/13 וע"א 3051/14, פקיד שומה כפר סבא ואח' נ' יוסף ברנע ואח' (מיום 10/8/16, הנ' מ' נאור, הש' א' חיות, הש' ע' פוגלמן, הש' י' עמית, הש' ד' ברק-ארז) שם נקבע (הש' י' עמית, פסקה 27 לפסק הדין) כי **"הפרשנות בדיני החוזים נוסח 'נגד המנסח' או 'נגד הצד החזק' או 'לטובת המבוטח', כללים המופעלים כאשר הניסיון לאתר את אומד דעת הצדדים ותכלית החוזה אינם מביאים לתוצאה חד משמעית"**.

(ד) פרשנות כנגד המשיב כהיקש מפרשנות חקיקה פיסקאלית – פסיקת בתי המשפט קובעת שכאשר יש אי בהירות בחקיקה פיסקאלית יש לנקוט בפרשנות המקלה עם הנישום. לעניין זה ר' למשל כבר בע"א 662/85, מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ (1989) שם נקבע כי **"כאשר ישנה אי-בהירות בלשון החוק, ואין לרדת לסוף דעתו של המחוקק, ונותר הספק באשר לקיומו של חיוב במס, גישת הפרשנות הנכונה היא לפרש את החוק לטובת משלם המס"**. הלכה זו אמנם עימנו מזה עשרות שנים, אך ליחה לא נס ור' למשל בגץ 6884/05, סלקום ישראל בע"מ נ' משרד התקשורת-מדינת ישראל (מיום 27/12/2010, הש' א' חיות, י' דנציגר וי' עמית) וכן ר' לאחרונה ע"א 1779/18, יהודה תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 2/12/20, המשנה לנ' ח' מלצר, הש' ע' ברוך, הש' ע' גרוסקופף) שם התייחס כב' הש' גרוסקופף לפרשנות חקיקה ולבדיקה, בין היתר, של מדיניות המחוקק ולבסוף קבע (בסעיף 38 לפסק הדין) כי **"אם לאחר מיצוי בחינת המקורות הללו נותרנו עם אי-בהירות בדבר הפירוש התכליתי של הוראת חוק המס, או אז תועדף הפרשנות המקלה עם הנישום"**.

מן הכלל אל הפרט - בענייננו אין מקום לבדיקת כוונת המחוקק, שכן אין מדובר בחוק אלא בהסכם בין שני צדדים, האחד הוא הנישום והשני הוא פקיד השומה. אפילו נמצא שההסכם אינו ברור ויש מקום לבדיקת כוונת הצדדים, הרי יש להקיש מהפרשנות הכללית בדבר מערכת יחסים בין נישום לפקיד שומה, פרשנות אשר מביאה לכך שיש להעדיף את הפירוש המיטיב עם הנישום.

7.3. נימוק שלישי לקבלת עמדת המבקשת ביחס לקבילות ספריה לשנת 2013 – המשיב ידע לכלול

בהסכם הוראות מחריגות, ולא עשה זאת ביחס לביטול פסילת הספרים

(א) על פניו, הסכם הפשרה שנקשר בין הצדדים לא נעשה כלאחר יד. ההסכם סיים התדיינות בשלושה ערעורים שהוגשו כנגד המשיב וכלל התחייבות תשלום למשיב בסך של 6,450,000 ש"ח, מתוכם הסך של 3,537,000 ש"ח על ידי המבקשת.

(ב) המשיב ידע היטב לכלול בהסכם הבהרות ביחס להמשכם של הליכים או קיומם של הליכים נוספים. וכך למשל הוסכם שלא יבוטל הליך פלילי שנוהל כנגד צד נוסף להסכם, שאינו המבקשת, וזאת למרות הסכם הפשרה והתשלום בגינו. ר' לעניין זה סעיף 13 להסכם הפשרה שם נרשם כך:

"למען הזהירות יובהר כי ההליך הפלילי יימשך כמתוכנן ולא תהיה השפעה עליו למעט בכך שהסכם פשרה זה יהווה נסיבה לקולא בהיבט של הסרת המחדל"

עוד הוסכם ביחס להליכים נוספים כך (סעיף 14 להסכם הפשרה, ההדגשות לא במקור):

"למען הסר ספר יודגש כי אין בהסכם פשרה זה כדי לגרוע או להשפיע על הליכים תלויים ועומדים או על פתיחת הליכים אחרים אזרחיים או פליליים נגד מר... [הושמט שמו של בעל השליטה במבקשת – א.ב.] או נגד חברות אשר היו או עודן בבעלותו או בניהולו למעט ההליכים שהסכם פשרה זה מתייחס אליהם ולשנות המס המצויות בו"

(ג) מהפסקאות שצוטטו לעיל למדים שניים:

- ראשית – כאשר הוסכם בין הצדדים, המשיב ידע היטב להבהיר שימשיך בהליכים פליליים ולהחריגם מההסכם; המשיב אף ידע להבהיר שהסכם הפשרה לא ישפיע על פתיחת הליכים חדשים או על הליכים תלויים ועומדים. אך המשיב לא החרג ולא ציין דבר ביחס לפסילת הספרים. המשיב אף לא החרג ולא ציין שביטול הספרים יישאר בעינו למרות ביטול הליכי הערעור ביחס לפסילת הספרים, למרות פסק הדין ולמרות תשלום סך כולל של 6,450,000 ש"ח מתוכם הסך של 3,537,000 ש"ח על ידי המבקשת.

- שנית וחשוב להדגיש – שנות המס המצויות בהסכם לא נכללו בהחרגה. גם כאשר הוחרגו הוראות ההסכם, עדיין הובהר שההחרגה היא למעט "שנות המס המצויות בו".

ללמדנו שהסכם הפשרה אכן מסיים ההתייחסות לשנות מס אלה. בוודאי ללמדנו שלא ניתן לקבל פרשנות לפיה המשיב התכוון לכך שספרי המבקשת יוותרו כספרים פסולים וכפנקסי חשבוניות בלתי קבילים למרות שלא החריגם מההסכם ולא ציין כך.

7.4. נימוק רביעי לקבלת עמדת המבקשת ביחס לקבילות ספריה לשנת 2013 – אין לראות

בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה (ארבעה נימוקי משנה)

(א) המשיב הרחיב בסיכומיו אודות הסכמת המבקשת לפסילת ספריה כפי שנלמד מהתנהלותה. במלוא הכבוד אין לקבל טענותיו. פסילת פנקסי חשבוניות של נישום אינה דבר של מה בכך. לפסילת פנקסי החשבוניות יש משמעות עתידית בהתנהלות אל מול הנישום, לרבות בהחזקת החזרי מס שלטענתו הוא זכאי להם כמו בעניינינו.

(ב) המשיב מתייחס לכך שבסופו של יום הסכימה המבקשת, במסגרת הסכם הפשרה, לשלם הסך של 3,537,000 ₪ מתוכו סך של 350,000 ₪ בגין קנס גרעון. המשיב מבקש ללמוד מעצם חתימת הסכם הפשרה כהסכמה בפועל של המבקשת לפסילת ספריה. וכך טוען המשיב ש"הלכה למעשה משמעות ההסכם שנחתם עם המבקשת היא שהצדדים התעלמו מפנקסי הנהלת החשבוניות של המבקשת לאותן שנות מס..."; עוד טוען המשיב "... שתוספת ההכנסה עליה הסכימו הצדדים במסגרת ההסכם מעידה על כך שספריה של המבקשת לא היו נאותים ולא ניתן היה להסתמך עליהם" (סיפת סעיף 34 לתשובה, ההדגשות במקור). המשיב אף מבקש ללמוד מההסכמה להטלת קנס הגרעון כעדות לכך שספרי המבקשת פסולים (סעיף 35 לתשובה) ואף מגדיל וטוען כי "כאמור במסגרת ההסכם הסכימה המבקשת כי יוטל עליה קנס גרעון. משמעות הדבר היא כי הלכה למעשה המבקשת הסכימה שדיווחיה לא היה נכונים (ולמצער שהתרשלה בהכנת דיווחיה) ולא ניתן להסתמך עליהם" (סיפת סעיף 35 לתשובה, ההדגשות במקור).

(ג) במלוא הכבוד אין לקבל עמדה זו של המשיב. להלן יובאו ארבעה נימוקים מדוע אין לראות בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה:

- נימוק ראשון מדוע אין לראות בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה, התייחסות לנימוקים שכבר פורטו לעיל – אין לראות בהסכם הפשרה כהסכמת המבקשת לפסילת ספריה וזאת בשל כל הנימוקים שהובאו לעיל מהם למדים שהסכם הפשרה דווקא ביטל הליכי הערעור ודווקא מלמד שספרי המבקשת לא נפסלו;

- נימוק שני מדוע אין לראות בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה, היעדר אישור בכתב של המבקשת – המבקשת כבר גילתה דעתה שאינה מסכימה לפסילת ספריה ואף ערערה על כך. הסכמת נישום לפסילת ספריו מחייבת אישורו בכתב לכך שהוסבר לו אודות התוצאות הנובעות מהסכמה כאמור. לעניין זה הגדרת "פנקסים קבילים" בסעיף 1 לפקודה קובעת כי "... ובלבד שלא יראו פנקסים כקבילים אם הנישום הודה כי אינם קבילים, ואישר בכתב שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו".

כלומר – אין די שהמבקשת תסכים לביטול ספריה בדרך פרשנית כזו או אחרת של הוראות הסכם הפשרה. על המבקשת לרשום בכתב, במפורש ובמפורט, כי היא מסכימה לפסילת ספריה וזאת כמו כל נישום ולאחר "שהוסברו לו התוצאות המשפטיות הנובעות מהודאתו". כך לא נעשה.

- נימוק שלישי מדוע אין לראות בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה - תשלום סכומי כסף, אפילו בפשרה, אינם בגדר הסכמה לאי ניהול ספרים – בסופו של יום הסכימו הצדדים על סכום אשר ישולם למשיב. המשיב אף ציין שהשומה המקורית שהוציא היא בהתאם [לסעיף 152\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#), קרי – שומה שאינה לפי מיטב שפיטתו אלא שומה המוצאת בצו כאשר לא מושג הסכם. אין לראות בהסכמת המבקשת לשלם סכום מסוים, כהסכמה לפסילת ספריה. יתרה מכך, אפשר ודווקא הסכמה כזו נועדה לסיים מחלוקת ובכללה המחלוקת ביחס לפסילת הספרים – ולא הותרת פסילת הספרים על כנה.

- נימוק רביעי מדוע אין לראות בהתנהלות המבקשת כהסכמה לפסילת ספריה – התייחסות להוראות הפקודה
כך או כך, גם הוראות הפקודה מכירות במצבים בהם נישום אכן משלם סכום שנקבע, ובכל זאת אין בכך כדי הסכמה לפסילת ספריו. נכון הוא שהפקודה מתייחסת להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה וכך למשל בהתאם [לסעיף 145\(א\)\(2\)\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#). עם זאת – [סעיף 152\(ב\)](#) [לפקודה](#) אשר מכוחו הוצאה השומה המקורית, לא מחייב פסילת ספרי הנישום. ומכאן הסכמת נישום לתשלום בהתאם לשומה שהוצאה במקורה לפיה [סעיף 152\(ב\)](#) [לפקודה](#) אינה, מיניה וביה, הסכמה לפסילת ספריו.

8. חשיבות ומשמעות הקביעה לפיה אין להתייחס לספרי המבקשת לשנת 2013 כבלתי קבילים

ומכאן - תוצאת פסק הדין

8.1. המשיב נימק את עיכוב הכספים בידיו בהחזקה מכח [סעיף 159א\(ב\)](#) [לפקודת מס הכנסה](#) וטען שהחזקת סכומי הכסף הם מכח סמכותו הקמה כלפי כל נישום כאשר "בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה שומה נמצאו פנקסי החשבונות בלתי קבילים". עוד הרחיב המשיב באשר למקרים בהם למרות פסילת הספרים – עדיין יושב לנישום כל סכום אותו שילם ביתר וכן הרחיב ביחס לשאלה האם המבקשת הוכיחה שהסיבה לפסילת ספריה כנטען אינה קיימת.

8.2. לגופו של ענין המשיב הודה, בהגנות, שהחזקת הכספים בידיו היא לאור פסילת ספרי המבקשת בשנת 2013 היא שנת המס האחרונה בה נערכה למבקשת שומה (סעיף 27 לתשובה). גם במסגרת הדיון שהתנהל הבהיר המשיב באמצעות ב"כ (בע"מ 2 לפרוטוקול) כך: "לשאלת בית המשפט האם יקום או יפול דבר על השאלה האם אכן פסק הדין שאישר הסכם פשרה הביא לביטול פסילת הספרים אני משיבה שלפי לשון הבסיסית של הסעיף כן כי הלשון הספציפי

מדברת על כך שהחזר המס לא יושב מקום שבשנה האחרונה שבה נעשתה השומה קיימת מועד".

8.3. חשוב להדגיש - תנאי מקדמי והכרחי להחזקת כספים מכח סעיף 159א(ב) לפקודה הוא היות ספריו של הנישום לשנת המס האחרונה לגבי נערכה שומה בלתי קבילים. בשערי הדיון בהחזקה על פי סעיף 159א(ב) לפקודה עומדת השאלה – האם ספרי הנישום לשנת המס האחרונה לגבי נערכה שומה הם קבילים אם לאו. אם מצאת שספרי הנישום נמצאו בלתי קבילים אזי רשאי פקיד השומה לעכב בידיו כספים כפי שביקש לעשות. אך אם נמצא שאין להתייחס לספרי הנישום כבלתי קבילים ממילא לא ניתן להחזיק בכל סכום מכח הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה.

8.4. תוצאת פסק הדין - בענייננו נמצא כאמור שאין להתייחס לספרי הנישום כבלתי קבילים. מכאן ממילא לא ניתן להחזיק בכל סכום מכח הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה. וכאשר סעיף 159א(ב) אינו חל ממילא המבקשת לא צריכה להוכיח להנחת דעתו של המשיב שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס 2017 [כדרישת סעיף 159א(ב)]

חלק רביעי – הערות לפני סיום וסוף דבר

9. התייחסות לשאלת הסמכות העניינית שהועלתה בסיכומי המשיב

התובענה שעניינה פרשנות הסכם הפרשה בין המבקשת למשיב הוגשה לבית משפט השלום. לקראת סיום סיכומיו העלה המשיב לראשונה טענה ביחס לסמכות העניינית. המשיב התייחס לתובענה שמקרה בו נישום חולק על פסילת ספריו וציין שסעיף 130(יא)(2) לפקודה קובע שמחלוקת בדבר פסילת ספרים תידון בערעור בבית משפט. עוד טען המשיב שהמבקשת עותרת "הלכה למעשה כי בית המשפט הנכבד יכריע בפלוגתא וייתן סעד המכריע בשאלה האם החלטת המשיב לפסול את ספרי המבקשת היא נכונה או לא – וזו סמכות המצויה לבית המשפט המוסמך לדון בערעור על החלטת המשיב לפסילת ספרים" (סעיף 79 לסיכומי המשיב).

אין מקום לקבל טענת המשיב ביחס לסמכות העניינית ולעניין זה יובאו הנימוקים הבאים:

9.1. נימוק ראשון לדחיית הטענה בדבר הסמכות העניינית

(א) בניגוד לאמור בסיכומי המשיב, המחלוקת העומדת לדיון אינה "האם החלטת המשיב לפסול את ספרי המבקשת היא נכונה או לא". אין מקום כלל לדון בשאלה האם החלטת המשיב לפסול את ספרי המבקשת היא נכונה או לא. שאלה זו הועמדה לדיון במסגרת ערעור שהגישה המבקשת ואותו ערעור הסתיים בפסק דין שאימץ הסכם פרשה בין הצדדים.

(ב) השאלה העומדת לדיון הובהרה בסעיף 1(ג) ופעם נוספת בסעיף 1(ט) לעיל. השאלה היא - האם בעקבות הסכם הפרשה עדיין יש לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כספרים "בלתי

קבילים" או שמא אין לראותם כספרים "בלתי קבילים". ככל שאין להתייחס לספרי המבקשת כבלתי קבילים אזי לא קמה למשיב הזכות לעכב השבת מס ביתר. שאלה זו היא שאלה פרשנית גרידא של הסכם הפשרה.

(ג) העובדה שהשאלה הממוקדת בה יש להכריע היא פרשנות הסכם הפשרה לא עולה לה רק בשלב זה של מתן פסק הדין. עובדה זו הובהרה גם בדיון וכך במסגרת החלטה המסכמת את הדיון נקבע – **"כלומר השאלה הממוקדת שבפני היא האם בהתאם לפסק הדין שאימץ את הסכם הפשרה בוטלה פסילת הספרים לשנת 2013, אם לאו. שאלה זו היא שאלה פרשנית אותה ניתן להכריע ולבקשת הצדדים זו תוכרע לאחר שיוגשו סיכומים"**.

(ד) יתירה מכך, כאמור לעיל העובדה שהשאלה שבמחלוקת מוקדה בפרשנות הסכם הפשרה הופיעה גם בדברי המשיב באמצעות ב"כ (ע"מ 2 לפר') - **"לשאלת בית המשפט האם יקום או יפול דבר על השאלה האם אכן פסק הדין שאישר הסכם פשרה הביא לביטול פסילת הספרים אני משיבה שלפי לשון הבסיסית של הסעיף כן כי הלשון הספציפי מדברת על כך שהחזר המס לא יושב מקום שבשנה האחרונה שבה נעשתה השומה קיימת מועד"**.

(ה) אין אפוא מקום לטענה לפיה השאלה שבמחלוקת היא האם החלטת המשיב לפסול את הספרים היא נכונה או לא ומכאן לטעון להיעדר סמכות עניינית.

9.2. נימוק שני לדחיית הטענה בדבר הסמכות העניינית

(א) הכספים מוחזקים בידי המשיב לצורך גביית מס אמת ועל סמך טענתו לפיה יש לראות בפנקסי החשבונות של שנת 2013 כ"בלתי קבילים". הדיון וההכרעה בפסק דין זה מתייחסת, כפי שהודגש מספר פעמים, אך ורק לשאלת פרשנות הסכם הפשרה.

(ב) פסק דין זה אינו עוסק בערעור על שומת מס כזו או אחרת. למען הסר ספק, אין בהחלטה בפסק דין זה משום קביעה ביחס לשומת המס לשנת 2017, או שנת 2013 או כל שנה אחרת. אין כל קביעה באשר לסכום המס בו יש לחייב את המבקשת וכן אין כל עקיפה של הדרכים הקבועות בדיני המס לצורך הפקת שומה, הליכי ערעור ודיון בהם. תוצאת פסק הדין לא תמנע מהמשיב לדרוש כל סכום שלטעמו יש לחייב בו את המבקשת.

9.3. נימוק שלישי לדחיית הטענה בדבר הסמכות העניינית

(א) על כך שאין מדובר בערעור על פסילת הספרים ניתן להוסיף ולהפנות לדברי המשיב עצמו בסיכומיו בהם הוא מציין ש"במקרה דנן אמנם אין תקיפה ישירה של החלטת המשיב אולם הלכה למעשה זהו הסעד אותו מבקשת המבקשת בהליך זה כי בית המשפט יפסוק כי קביעת המשיב לפסילת ספרי המבקשת אינה קיימת עוד וזאת בניגוד להצהרת נציגת המשיבה ולעמדתה הברורה" (סעיף 83 לסיכומי המשיב, ההדגשות לא במקור).

(ב) שוב יובהר שהדיון בענייננו אינו בתקיפה ישירה על החלטת המשיב, כפי שאכן מציין אפילו המשיב בסיכומיו. הדיון בענייננו הוא בשאלה האם הסכם הפשרה שסיים את המחלוקות בין הצדדים, לרבות בערעור שהתייחס לפסילת ספרי המשיב – עדיין הותיר מחלוקות אלה על כן כפי שמבקש המשיב לטעון. הדיון בשאלה זו היא בסמכות בית משפט זה.

9.4. נימוק רביעי לדחיית הטענה בדבר הסמכות העניינית

לסיום ייאמר שאף המשיב לא טען דבר באשר לסמכות העניינית, לא במסגרת תשובתו ואף לא במסגרת הדיון. נכון הוא ששתיקת המשיב לא מקימה, מיניה וביה, סמכות עניינית ככל שכזו אינה קיימת. עם זאת חשוב לציין שאף המשיב, שבהחלט יוצג היטב, לא סבר בתחילה שעליו לטעון מבעוד מועד או אפילו במועד הדיון להיעדר סמכות עניינית.

10. התייחסות לטענות נוספות של המשיב לרבות פסילת ספרי המבקשת במע"מ

(א) כללי - המשיב העלה טענות המתייחסות לזכותו לפסול את ספרי המבקשת, וטענות נוספות הנובעות מזכותו לקבוע שומה בה תחויב המבקשת. המשיב אף ציין שגם שלטונות מע"מ פסלו את ספרי המבקשת. עוד הפנה המשיב להכרעת דין שהוזכרה בסעיף 5(ה) לעיל, בה הורשעו נאשמים שאינם חלק מההליך שלפני והכוונה היא לת"פ 51378-04-17, מדינת ישראל נ' מרינה סרוויס בע"מ ואח' (מיום 3/5/2020, הש' ש' אבינור). עם זאת וכעולה מהכרעת הדין ההרשעה מתייחסת לחשבוניות שנמסרו למבקשת והונפקו במהלך שנת 2013, קרי שנה שעל פניו ביחס אליה התפשרו כבר הצדדים (ר' סעיף 36 להכרעת הדין). לכל אלה אתייחס בפסקאות הבאות.

(ב) אין מקום לדון בטענות מעבר לאלה שהוכרעו לעיל - הדיון שלפני התמקד בשאלת הסכם הפשרה ומשמעותו, על כך הורחב גם לעיל. אין מקום לדון בטענות שעניינן שומת המס של המבקשת או זכותו של המשיב לפסול את ספרי המבקשת. כפי שגם הובהר – פסק דין זה אינו גורע מזכויות המשיב ואינו קובע דבר ביחס לשומת המס לשנת 2017 או בכלל. אשר על כן, במלוא הכבוד, אין אף מקום לדון בטענות הנזכרות לעיל מעבר לדיון ולהכרעה שכבר הובאה.

(ג) באשר לפסילת ספרי המבקשת על ידי שלטונות מע"מ – פסילה זו אינה מקימה למשיב כל זכות מכח פקודת מס הכנסה ולכן אין בה כדי לשנות תוצאת פסק הדין.

(ד) הכרעת הדין של נאשמים שאינם חלק מהליך זה - ביחס להרשעת נאשמים זרים להליך זה, בעבירות המתייחסות בין היתר לחשבוניות שהונפקו למבקשת בשנת 2013, שנה ביחס אליה כבר התפשרו הצדדים – יובהר שככל שלטעמו של המשיב יש להרשעה זו חשיבות ואפשרות לשום את המבקשת במס כזה או אחר, הרי אין בתוצאת פסק הדין כדי לגרוע

מאפשרות זו. כל אשר קובע פסק הדין הוא בשאלת הסכם הפשרה וממילא בהחזקת כספים על ידי המשיב.

(ה) **ביחס לטענות לפיהן לא בוטלה פסילת הספרים ואף לא היתה החלטה שיפוטית לענין זה** - אפנה לכל האמור לעיל לרבות הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין – קרי החלטה שיפוטית המאמצת את ההסכמות ואת העולה ממנו.

11. סוף דבר

מכל האמור לעיל נקבע כדלקמן:

- (א) אין לראות בספרי המבקשת לשנת 2013 כ"בלתי קבילים" ומכאן המשיב אינו רשאי להחזיק בכספים מכח [סעיף 159א\(ב\) לפקודת מס הכנסה](#).
- (ב) למען הסר ספק – פסק הדין מתייחס לשאלת הסכם הפשרה ולהחזקה מכח [סעיף 159א\(ב\) לפקודת מס הכנסה](#). אין בפסק דין זה כדי לגרוע מזכותו של המשיב, בכפוף לדין, לשום את הכנסת המבקשת לשנת 2017.
- (ג) המשיב יישא בהוצאות ושכר טרחת המבקשת בסך כולל של 18,200 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק ממועד פסק הדין ועד למועד התשלום בפועל.

ניתן היום, ו' שבט תשפ"א, 19 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.

אביים ברקאי 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד](#)
[באתר נבו – הקש כאן](#)