

הנושא: שומת ניכויים לחברה העוסקת בביצוע עבודות גבס וצבע, תוך גילום סכומי התשלום, וקביעה כי חובת הניכוי כאשר התשלום נעשה באמצעו שיק דחוי, מתגבשת בעת מסירת השיק

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
מס' תיק: ע"מ 34239-12-20
בפני: כב' השופט ה. קירש
המערער: פאר הדיור בע"מ
המשיב: פקיד שומה גוש דן
ניתן ביום: 4.12.24

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"מ 34239-12-20

בפני:

כב' השופט ה. קירש

המערער:

**פאר הדיור בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני**

נגד

המשיב

**פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)**

פסק דין

א. מבוא

1. המשיב, פקיד שומה גוש דן, ערך שומת ניכויים למערער, חברת פאר הדיור בע"מ, לשנות המס 2015, 2016 ו-2017. החברה המערער עוסקת בביצוע עבודות גבס וצבע בפרויקטים גדולים עבור חברות בנייה (כך על פי האמור בדוחותיה הכספיים). החלק משומת הניכויים שנותר במחלוקת בין הצדדים נוגע לתשלומים מאת המערער לידי חברה אחרת שסיפקה לה פועלים בתקופה הנדונה - חברת ד. עארף עבודות בניה בע"מ ("עארף").

2. מדי פעם בפעם המערערת שילמה לעארף (או למי מטעמה של עארף) סכומים שונים במזומן, בהעברות בנקאיות ובשיקים.

אולם כפי שיפורט בהמשך, המערערת צברה חוב ממשי לעארף בגין אספקת פועלים, וזאת, על פי הנטען, מפני שלקוחות של המערערת אשר הזמינו את ביצוע עבודות הגבס

והצבע לא שילמו למערערת את התמורה המגיעה לה במועד, וכתוצאה מכך המערערת התקשתה לשלם כנדרש לעארף.

3. עיקר המחלוקת בערעור דנן נעוץ בהסדר שהושג בין המערערת ובין עארף בחודש מאי 2016, לפיו המערערת תמסור לעארף סדרה של 60 שיקים דחויים על חשבון פרעון החוב הנ"ל, אשר הסתכם, על פי האמור בהסדר, בסכום של 3.65 מיליון ש"ח.

השיקים אמנם נמסרו אך לימים הם הוחלפו בשיקים אחרים, אשר חלקם נפרע וחלקם לא נפרע.

4. בתקופה הנדונה ניתנה המערערת מס במקור בקשר לתשלומיה לעארף בהיקף קטן ביותר. בחלק מן התקופה היה בידי עארף אישור להקטנת שיעור הניכוי במקור (לפי 2% וכן לפי 5%), אולם במרבית התקופה הנדונה לא היה בידיה של עארף אישור כזה ועל כן מי ששילם לה תשלומים היה חייב לכאורה לנכות מס במקור בשיעורים המלאים. המשיב ערך למערערת שומת ניכויים הן ביחס לתשלומים במזומן ובהעברות בבנק, והן ביחס לשיקים שנמסרו על פי ההסדר האמור. סכום התשלומים הכולל הנתען, אליו מתייחסת שומת הניכויים, הוא 8.226 מיליון ש"ח. קרן המס (הניכויים) לחיוב בגין שלוש שנות המס הנדונות מגיעה לכדי 2.146 מיליון ש"ח.

5. ואלה הסוגיות שלגביהן התעוררה מחלוקת:

(א) האם ככלל מוצדק היה לערוך שומת ניכויים למערערת כאשר אין לעארף חוב לרשויות מס ההכנסה בקשר לשנים הנדונות?

(ב) מתי חלה חובת ניכוי המס במקור כאשר התשלום הוא באמצעות **שיק דחוי** (שיק מאוחר) - האם כבר בעת מסירת השיק לידי המקבל או רק בעת פרעון השיק על ידי המקבל?

(ג) האם יש מקום לערוך שומת ניכויים למשלם באמצעות שיק אם לימים נודע כי שיק שנמסר למקבל **לא נפרע**?

(ד) האם מוצדק היה בנסיבות המקרה לערוך שומת ניכויים תוך **גילום** סכומי התשלום, כפי שנעשה על ידי המשיב?

(ה) האם חובת הניכוי במקור חלה גם על מרכיב **מס הערך המוסף** הכלול בתשלום למקבל?

(ו) האם הטלת קנס על אי ניכוי הייתה מוצדקת במקרה זה?

ב. **רקע עובדתי**

6. החברה המערערת התאגדה בשנת 2008. בעל המניות והמנהל של המערערת הוא מר גיל הררי. על פי הדוחות הכספיים של המערערת שהוצגו במסגרת הערעור, ממוצע מחזור העסקים שלה על פני התקופה משנת 2013 ועד שנת 2017 היה כ-14.5 מיליון ש"ח לשנה.

7. כאמור, על מנת לבצע את הזמנות העבודות שהיא קיבלה מחברות בנייה, המערערת עצמה הייתה זקוקה לעובדים שסופקו על ידי צדדים שלישיים. הוצאות המערערת בקשר לכך כלולות, כך נראה, בסעיף "עבודות החוץ" שהופיע במסגרת באור 13 או באור 14 לדוחות הכספיים שלה ("עלות המכירות והשירותים"), ועל פני התקופה הנ"ל של חמש שנים, הממוצע השנתי של סעיף הוצאות זה היה כ-5.12 מיליון ש"ח. אחת מספקי כוח האדם הייתה חברת עארף הנ"ל.

8. עארף, בבעלותו ובניהולו של מר פארס דרארגה, נוסדה בשנת 2014, התחילה לפעול בשנת 2015 והפסיקה לפעול במחצית הראשונה של שנת 2016. על פי הדו"ח הכספי של עארף לשנת 2015, מחזור העסקים שלה באותה שנה הגיע ל-6.00 מיליון ש"ח, בקירוב.

9. כמוסבר, בשל קשיים תזרימיים, המערערת לא עמדה בקצב החיובים שנוצרו בגין אספקת כוח אדם על ידי עארף. על רקע זה נכרת בחודש מאי 2016 הסכם בין המערערת ובין עארף, ובו "הסדר תשלומים עד לפירעון מלא של החוב" (ההואיל השישי). "החוב המצטבר" של המערערת כלפי עארף הועמד על 3,650,000 ש"ח (סעיף 2). בהמשך ההסכם נקבע, בין היתר, כדלקמן:

"צד א' [המערערת] מתחייב לפרוע את החוב לצד ב' [עארף] לשיעורין ויעשה כן ב-60 תשלומים חודשיים עוקבים החל מיום 5.5.2017 ובכל ה-חמישי בחודש שאחריו, כאשר כל תשלום יעמוד על סך של 60,835 ש"ח.

התשלום הראשון יבוצע באמצעות שיקים דחויים עם חתימת הסכם זה, צד ב' מסכים להתחלת פירעון התשלומים במועד המוסכם: מאי 2017.

במעמד חתימת הסכם זה ימסור צד א' לצד ב' מראש שיקים סחירים מעותדים על מלוא סכום החוב כאמור וזאת עד לתשלום מלוא החוב בפועל."
(סעיפים 3 עד 5 להסכם)

לתיק הוגשה רשימת השיקים שנמסרו במסגרת ההסכם ממאי 2016, שם אכן מנויים 60 שיקים, כל אחד על סך 60,835 ש"ח (ובסך הכל 3,650,100 ש"ח), כולם משוכים על בנק לאומי ומספריהם רציפים (ממספר 2501 עד מספר 2560). תאריכי השיקים משתרעים מחודש מאי 2017 (שנה לאחר חתימת ההסכם האמור) עד חודש אפריל 2022.

10. אין מקום למחלוקת כי השיקים הנ"ל, המשוכים על בנק לאומי, נמסרו על ידי המערערת לעארף בעת החתימה על ההסכם במאי 2016.

כך נדרש על פי ההסכם עצמו (סעיף 5, כמצוטט לעיל: "במעמד חתימת הסכם זה ימסור וכו'"); כך משתמע מתצהיר העדות הראשית של מר הררי (סעיף 11) ומהתצהיר של מר דרארגה (סעיף 6); כך עולה מן ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור (סעיף 8.8); וכך אישר מר הררי במפורש במהלך חקירתו הנגדית (פרוטוקול הדיון, עמוד 15, שורה 30; ראו גם דברי ב"כ המערערת במהלך הדיון - עמוד 84, שורה 18).

אשר לתשובותיו של מר דרארגה במהלך חקירתו הנגדית, מהן הניתן להבין אחרת, נחזור אליהן במסגרת סעיף 13 להלן.

11. כמו כן, אין מחלוקת כי השיקים שנמסרו בעקבות הסכם מאי 2016 היו **סחירים**, כנדרש על פי סעיף 5 להסכם - ראו עדות הררי, עמוד 15, שורה 31 עד עמוד 16, שורה 17, וכן חקירתו הנגדית של מר דרארגה, עמוד 47, שורה 13 עד שורה 15.

12. אוסיף כי גם אין מקום לספק שהחוב המצוין בהסכם הנ"ל (3.65 מיליון ש"ח) נבע מהיחסים המסחריים השוטפים בין המערערת ובין עארף, דהיינו, כתוצאה מאספקת פועלים על ידי עארף לצורך ביצוע הזמנות העבודה על ידי המערערת. בנושא זה ראו סעיפים 9 ו-10 לתצהיר הררי ("**במערכת יחסי העבודה ארוכת השנים, שבין פאר הדיור לד. עארף, נצבר חוב של 3.65 מ' ש"ח של פאר הדיור לד. עארף... חוב שנצבר עקב חובות של מזמיני העבודה, שקרסו, וש'נפלו' על פאר הדיור ובהתאמה התגלגלו לד. עארף.**") ; כמו כן ראו דברים דומים מאוד בסעיפים 4 ו-5 לתצהיר דרארגה. בחקירתו הנגדית, מר הררי אישר כי החוב נוצר בשנים 2015 ו-2016 (עמוד 19, שורה 22 ושורה 31).

13. השיקים שנמשכו תחילה על בנק לאומי הוחלפו לאחר מכן בשיקים אחרים המשוכים על הבנק הבינלאומי הראשון. לדברי מר הררי, "**בפועל השיקים הספציפיים שניתנו לד. עארף במסגרת הסכם הפריסה לא נפרעו בבנק הואיל והחברה עברה מבנק לאומי סניף 843 לבנק הבינלאומי סניף 101**" (סעיף 11 לתצהירו).

ואכן השיקים שכן נפרעו בפועל נמשכו על הבנק הבינלאומי הראשון ולא על בנק לאומי, אם כי לא הוברר עד תום מתי "הוחלפו" השיקים. גם השיקים של הבנק הבינלאומי היו על סך 60,835 ש"ח כל אחד, כפי שהוסכם במאי 2016. מחומר הראיות עולה כי הראשון מסדרה זו נפרע בחודש אוגוסט 2017 (למרות שעל פי ההסכם, הפרעון הראשון היה אמור לחול בחודש מאי 2017). עד סוף שנת 2017 נפרעו בסך הכל שבעה שיקים (בסכום כולל של 425,845 ש"ח). על פי רשימה שצורפה לתיק ותוכנה לא נסתרה, במהלך השנים 2018 ו-2019 נפרעו עוד 22 שיקים המשוכים על הבנק הבינלאומי בסכום מצרפי של 1,338,370 ש"ח.

לגבי שיקים נוספים אלה, מר הררי הצהיר כי "**שיקים אלו אף נמסרו בפועל לד. עארף לאחר שנת 2017**" (סעיף 15 לתצהיר ; כך כתב גם מר דרארגה בסעיף 15 לתצהירו, וראו דברי ב"כ המערערת במהלך הדיון, בעמוד 92, שורה 20 עד שורה 22). דומה כי זה גם עשוי להיות ההסבר לדברי מר דרארגה בחקירתו הנגדית :

"קיבלתי ממנו [ממר הררי] כל חודש... היה נותן לי כל חודש צ'ק... הייתי כל חודש בא אליו לפני יום בתאריך הצ'ק [והוא] היה מוסר לי את הצ'ק."
(עמוד 48, שורות 7-8 ; עמוד 49, שורות 5-6 ; ראו בנוסף בעמוד 48, שורה 17 ; בעמוד 49, בשורה 11 ובשורה 33 ; ובעמוד 50, שורה 25)

גרסה מאוחרת ותמוהה זו לגבי נסיעה כל חודש על מנת לקבל שיק שאמור היה להיות שיק דחוי ולהימסר מראש לידי עארף, יכולה להתאים, אם בכלל, לשיקים החלופיים

המשוכים על הבנק הבינלאומי הראשון, אך לא לגבי השיקים המקוריים המשוכים על בנק לאומי.

מכל מקום, עד היום נפרעו מכוח ההסכם הנ"ל 29 שיקים, בסך מצטבר של 1,764,215 ש"ח. הפרעון בפועל האחרון אירע ביום 24.10.2019.

14. והנה מר הררי מסביר כי פרעון השיקים של הבנק הבינלאומי הראשון הופסק **ביוזמת המערערות: "יתרת התשלומים לד. עארף הוקפאו על ידי פאר הדיור בשלב זה עקב הליכי השומה והערעור ועד לברור הסוגייה"** (סעיף 16 לתצהיר הררי וכן ראו סעיף 10 לתצהיר דרארגה).

בחקירתו הנגדית הרחיב מר הררי ואמר כי הקפאת פרעון יתר השיקים נעשתה בתיאום עם עארף:

"... אמרנו ש[י]סתיים ההליך המשפטי ואני אשלים..."

...

ש: זה היה מהלך חד-צדדי של פאר הדיור או שזה בהסכמה עם ד. עארף?

ת: זה בהסכמה עם ד. עארף"

(עמוד 30, שורה 30; עמוד 31, שורה 6 עד שורה 8)

15. נמצא כי חברת עארף החזיקה באישורי ניכוי מס במקור כלהלן (התאריכים המדויקים מפורטים בתצהירו של מר שמש מטעם המשיב):

- מרץ 2015 עד ספטמבר 2015: 2%
- ספטמבר 2015 עד נובמבר 2015: אין אישור על הקטנת השיעור
- נובמבר 2015 עד ינואר 2016: 5%
- מיום 17.1.2016 ואילך: אין אישור

16. מכלל השלומים לעארף, מכל הסוגים ובכל התקופה הנדונה, המערערות ניכתה במקור כ-101 אלף ש"ח.

ג. **הוראות החוק**

17. אין חולק כי בתקופה הנדונה על המערערות כמשלמת חלו תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977 ("תקנות הניכוי" או "התקנות").

תקנות אלה הותקנו מכוח סעיף 164 לפקודת מס הכנסה ("חובת ניכוי במקור"), המורה כי:

"כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת

פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 2(5), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו; ... הוראה זו חלה גם על המדינה."

ואכן תקנה 2 לתקנות מצווה כי:

"(א) משלם המשלם למקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים ... ינכה מתשלומים אלה מס בשיעור של 20%.

(ב) על אף האמור בתקנת משנה (א) אם לא הוכיח המקבל להנחת דעתו של פקיד השומה, כי ניהל לגבי הכנסתו פנקסים קבילים, וכי הגיש את כל הדו"חות שחוייב בהגשתם בהתאם להוראות הפקודה ואין בידו אישור בכתב מפקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדו"חות האמורים, ינוכה מס בשיעור של 30%.

(ג) היה התשלום האמור בתקנת משנה (א) כולו או חלקו בשווה כסף יקבע המשלם לצורך הניכוי את סכום התשלום כפי שעלה לו. פקיד השומה רשאי להגדיל או להקטין את הסכום האמור בתקנת משנה זו, והמשלם ינכה את המס לפי קביעת פקיד השומה."

18. הגדרת המונח "תשלומים בעד שירותים או נכסים" מצויה בצו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נסים כהכנסה), התשל"ז-1977 ("צו הקביעה" או "הצו"). בהתאם לסעיף 1 לצו האמור, המונח הנ"ל מקיף, בין היתר, "סכומים המשתלמים על ידי ... חברה החייבת בחובת ניהול מערכת חשבונות כפולה ... בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף, למעט השתכרות או ריווח כמפורט בסעיף 2(8) לפקודה, למעט תשלומים שעליהם חלה חובת הניכוי במקור לפי דין אחר ולמעט תשלומים ששילם יחיד שלגביהם לא חלה חובת רישום בספרי העסק שלו".

אין כאן מחלוקת כי בעקרון תשלומים על ידי המערערת לידי עארף היו בבחינת "תשלומים בעד שירותים או נכסים" (פרט למחלוקת בקשר למרכיב המע"מ, כמפורט בחלק ז' להלן).

19. בהתאם לתקנה 3 לתקנות ("תיאום ניכוי המס"), "רשאי פקיד השומה להתיר בכתב כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם היה סבור שעלול להתהוות עודף מניכוי המס לפי השיעור האמור". כפי שפורט בסעיף 15 לעיל, לפרקי זמן קצרים עארף

(כמקבלת תשלומים) החזיקה אישורים להקטנת שיעור הניכוי במקור לגבי תשלומים המשולמים לידיה (2%-ו-5%, בהתאמה). לגבי כל שאר התקופות לא היה בידי עארף אישור כאמור, ומשמעות הדבר היא שהמשלמים לה, וביניהם המערערת, היו אמורים לנכות מס במקור לפי אחוזים הנקובים בתקנה 2 הנ"ל (20% או 30% לפי העניין; שומת הניכויים דגן נערכה לפי 30% וזאת בהתאם לנתוני התיק של עארף).

20. תקנות הניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים הן מערכת הוראות אחת מיני רבות שעוסקות בחובת ניכוי המס במקור.

התקנות השונות שהותקנו מכוח סעיף 164 לפקודה נוגעות לסוגי תשלומים שונים ולענפים מגוונים. תקנות הניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים הן מעין הוראה שיורית או הוראת עוללות, אשר תחול, באופן גורף, כאשר לא חלה תקנה ספציפית יותר (ואכן בהגדרת המונח "תשלומים בעד שירותים או נכסים" נאמר "למעט תשלומים שעליהם חלה חובת ניכוי במקור לפי דין אחר").

21. על תכליתה של הרשת הענפה (והצפופה) של הוראות ניכוי מס במקור נכתב רבות (ראו, למשל, ע"א 283/20 עמינח תעשיית רהיטים ומזרונים בע"מ נ' פקיד שומה רמלה, ניתן ביום 21.12.2021, בסעיף 19 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ: "מנגנון ניכוי המס במקור נועד לשם אכיפה יעילה, נוחה וזולה של גביית המס").

בתמצית, ניתן לציין מטרות אלה של השיטה: הבטחת אפשרות גביית המס על ידי העברתו לידי אוצר המדינה לפני הגעת הכסף לידי הנישום המקבל, והיציבות התקציבית הנובעת מכך; הקדמת גביית המס לשלב התשלום, במקום בשלב הגשת דו"ח המקבל או בשלב השומה, שנים לאחר מכן; הקטנת אפשרות השכחה או ההשתמטות, אילו האחריות לתשלום המס הייתה נותרת בידי הנישום המקבל בלבד; הבטחת דיות הסכום הנגבה כדי לכסות את מלוא חבות המס הסופית (על ידי גזירת סכום הניכוי במקור מהתשלום ברוטו ולא מההכנסה החייבת המשוערת); וכן הפחתת מידת החיכוך בין הנישומים ובין שלטונות המס (הרי בגלל מנגנוני הניכוי במקור, מרבית הנישומים בישראל אינם נדרשים להגיש דוחות שנתיים כלל).

חשיבות מנגנון ניכוי המס במקור אף משתקפת בעבירות הפליליות שנקבעו בפקודת מס הכנסה בקשר לאי ניכוי מס במקור כנדרש (סעיף 218) ואי העברת מס שנוכה במקור לידי פקיד השומה (סעיף 219).

22. מבחינתו של מקבל תשלום, ניכוי המס במקור מהווה הקדמת תשלום המס המגיע מידיו על הכנסתו החייבת.

בעניין זה סעיף 165 לפקודה ("קיצוז הניכוי") מורה: "הניכוי האמור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל ההכנסה בשנת המס שבה נעשה הניכוי או בשנת המס שלאחריה לפי ברירת פקיד השומה בשעת השומה או לפנייה". (יוער כי באותו אופן סעיף 177(א) לפקודה קובע כי "סכום שנוכה בשנת המס במקור, לפי סעיפים 161 ו-164-170, מהכנסתו של הנישום באותה שנה, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175 בשל אותה הכנסה שממנה

נוכה המס וזכאי הוא לקזז ממקדמותיו סכום שנוכה במקור באותה שנת מס שלגביה משתלמות המקדמות, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר הניכוי".

עם זאת, תקנה 7 לתקנות הנ"ל מבהירה כי "האמור בתקנות אלה אינו פוטר מקבל מלכלול בדין וחשבון על הכנסתו תשלומים בעד שירותים או נכסים שקיבל".

23. סעיף 167 לפקודת מס הכנסה, על פיו פעל המשיב במקרה דנן, מסמיך את פקיד השומה לערוך שומת ניכויים (הוראה מקבילה נמצאת בסעיף 173 לפקודה לגבי ניכויים במקור ממקבלים שהם תושבי חוץ):

"(א) אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלות עליו ולא ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון - רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145..."

בהמשך לכך, בא סעיף קטן 167(ב) על מנת להסיר ספק בקשר להיקף סמכות השומה של פקיד השומה:

"האמור בסעיף קטן (א) יחול גם כאשר לאדם שמהכנסתו צריך היה לנכות את המס נעשתה שומה או ניתן צו שאינם ניתנים עוד להשגה או לערעור לגבי השנה שאליה מתייחס הדו"ח, אם השומה או הצו לא כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות."

24. כאמור, המערערת חולקת על שומת הניכויים שנערכה לגבי תשלומים לעארף, וזאת משורה של נימוקים שונים (ראו רשימת הסוגיות סעיף 5 לעיל). נפנה לטיעונים אלה עתה ונדון בכל אחד מהם.

ד. העדר חוב מס חברות אצל עארף

25. על פי חומר הראיות, חברת עארף הגישה את דו"ח המס השנתי שלה לשנת 2015 ביום 1.9.2016, ואילו הדו"ח לשנת המס 2016 הוגש רק ביום 19.10.2022, כלומר זמן רב לאחר הגשת הערעור דנן. ההפסד המדווח של עארף לשנת המס 2015 היה 108,946 ש"ח והכנסה החייבת המדווחת לשנת 2016 (לפני קיזוז) הייתה 4,117 ש"ח.

26. לדברי מנהלה של עארף, מר דרארגה, "כל החשבוניות שהוצאו על ידי ד. עארף דווחו למע"מ ולמס הכנסה בדוחות הכספיים שלה. לחברת ד. עארף אין חובות פתוחים למס הכנסה ואין שומות במחלוקת" (סעיפים 2 ו-3 לתצהירו). במכתב מיום 15.3.2020 (כלומר, בזמן עריכת ביקורת הניכויים למערערת), מר דרארגה כתב למר הררי כי "כל החשבוניות שהוצאתי לך, בגין העבודות שביצעתי עבור חברת פאר הדיוור באתרים, דווחו למע"מ ונכללו בדוחות הכספיים של חברת ד. עארף עבודות בנייה בע"מ ח"פ 515148401". כפי שמציין המשיב (בין היתר בסעיף 24 לסיכומיו), אין דרך לדעת על

פני הדוחות הכספיים ודוחות המס של עארף כי ההכנסות שהגיעו לה מהמערערות אכן נכללו בדיווח אם לאו.

מכל מקום, נמצא כי לגבי שנות המס 2015 ו-2016 לא נערכו לעארף שומות מס חברות לפי מיטב השפיטה ולפחות לגבי שנת המס 2016 דו"ח החברה נותר במצב שומות "00" - דהיינו, הדו"ח לא נבדק על ידי פקיד השומה (וראו עדות מר שמש מטעם המשיב, בעמוד 85, שורה 8 ושורה 23, לפיה הכנסות עארף לא נבחנו). מר שמש כן יכול היה לאשר כי למיטב הבנתו לחברת עארף אין חובות מס חברות פתוחים (עמוד 82, שורה 18 ושורה 27).

27. לגישת המערערות, היכן שלא נקבע בשומות כי עארף חייבת לרשות המסים סכומי מס חברות בגין השנים 2015 ו-2016 אין מקום לבוא בדרישות אל המערערות, בתור לקוחה של עארף:

"דבר לא מנע ואינו מונע מהמשיב לפנות לד. עארף או לבעליה ולדרוש [מהם] כל דרישה ככל שלדעתו קיים חוב, והוא לא מצא לנכון לעשות כן בשום שלב לאורך שנות הדיונים בהליך השומתי והערעור. ולא בכדי לא עשה כן, שכן לד. עארף אין חובות למס הכנסה. המשיב אינו יכול לשים עצמו כמי שפועל בחלל ריק. השומה לא יכולה להיות 'סטריילית' וחד צדדית. משמצאנו כי חברת ד. עארף קיימת, וכי קיים בעלים לחברה, הרי שמוטל על המשיב ולו נטל מינימלי, לפנות לד. עארף לבחון אם יש לו טענות כלפיה, ביחס לשנים הרלוונטיות. והרי בסופו של יום שומת הניכויים נועדה לגבות מס בגין החוב של ד. עארף. האם יש חבות מס, האם יכולה להיות חבות מס (שנת המס העיקרית, 2015, התיישנה). ואם אין חוב, וגם לא יכול להיות חוב מס, הרי שהדבר חייב להשליך גם על שומת הניכויים."

(מתוך 16 לסיכומי המערערות)

28. מבחינה משפטית, ולנוכח תכליות שיטת ניכוי המס במקור, הדין איננו עם המערערות בנושא זה.

ככל שחלה על המערערות חובת ניכוי במקור לגבי תשלומים לעארף, והיא לא ניכתה מס במקור כנדרש, ניתן לערוך לה, למערערות, שומת ניכויים מכוח סעיף 167 לפקודה, ללא קשר לטיפול השומתי שנעשה, או שלא נעשה, לעארף עצמה.

בהקשר זה כל מה שניתן ללמוד מן האמור בסעיף 167(ב) לפקודה (ראו סעיף 23 לעיל) הוא שאילו **כן** הייתה נערכת שומה לפי מיטב השפיטה לעארף, או היה מוצא לה צו בעקבות השגה, ובשומה זו או בצו זה **כן** הייתה נכללת ההכנסה שהגיעה לה מהמערערות - או אז לא ניתן היה לערוך למערערות שומת ניכויים לפי סעיף 167(א). אולם אין זה המצב כאן: לעארף לא נערכו שומות כאמור (ולא ניתן צווים) וממילא לא נכללה ההכנסה הנדונה בשומות כאלה.

29. כאמור לעיל, דוחות המס של עארף הראו הפסד או הכנסה חייבת מזערית. על פי הדוחות הכספיים לשנים 2015 ו-2016 יחד, הרווח התפעולי של עארף היה בסכום

שלילי. לא מן הנמנע כי ביקורת מס אצלה הייתה מובילה למסקנות אחרות והייתה נמצאת חבות במס חברות. לא נעסוק בכך כאן, אך בהעדר שומות בעניינה של עארף אין לדעת אם המס **שהיה צריך** להיות מנוכה במקור על ידי המערערת היה מביא לעודף גבייה אם לאו.

30. להשלמת התמונה יצויין כי שומת הניכויים הנדונה כללה במקור נושאים נוספים שלא נותרו במחלוקת.

בעת עריכתה, השומה נגעה לאי ניכוי מס במקור משני ספקים: עארף וכן בלו מון חברה להנדסה בע"מ. לגבי **שתי** החברות האמורות ניתנה על ידי החלטה בתום דיון מקדמי שהתקיים ביום 8.6.2022 ולפיה המשיב יערוך בדיקה שמא בשל הטיפול השומתי אצלן ניתן להימנע מעשיית שומת ניכויים אצל המערערת. והנה ביום 24.8.2022 הודע לבית המשפט כי **"בנסיבות העניין, מוסכם כי החיוב במס הנובע מסכומים שלא נוכו במקור מחברת בלו מון יבוטל"**.

משמע, המשיב כן היה מוכן להפעיל שיקול דעת נוסף בהיבט זה ולא להתעלם כליל ממצב השומתי **אצל המקבלים**. מר שמש העיד מטעם המשיב כי לגבי חברת בלו מון נמצאו אסמכתאות מספיקות לכך שההכנסה שהתקבלה בידיה מהמערערת כן מוסו אצלה (עמוד 83, שורות 6-7). לעומת זאת, ובעקבות הבדיקות שעשה, המשיב לא היה מוכן לבטל את שומת הניכויים בכל הקשור **לעארף**.

31. והנה דרך המלך לטפל בעודף מס שנוכה במקור - מצב שלמעשה יכול להתברר רק לאחר הגשת הדו"ח השנתי של המקבל - היא ביצוע החזר מס **לידי המקבל**. כבר ראינו כי **"הניכוי... יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת"** של המקבל (סעיף 165(א)). וכאשר סכום הניכויים **עולה** על המס המוטל, יחולו הוראות סעיף 159א(ב) לפקודה:

"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... תוחזר לו היתרה..."
(קו ההדגשה איננו במקור)

דהיינו, עודף ניכוי במקור על חבות במס על פי דו"ח אצל המקבל ממילא אמור להביא לביצוע **החזר מס לידי המקבל**. אולם תוצאה כזו איננה מביאה לפתיחה מחדש של נושא היקף חובת הניכוי במקור שחלה מלכתחילה על המשלם.

32. מסיבה זו אין לומר כי שיקול הדעת של המשיב במקרה הנוכחי - אשר החליט לערוך למערערת שומת ניכויים למרות שאין לדעת היום אם עארף הייתה אמורה לשלם מס חברות ואין חובות מס קיימים אצל עארף - היה בלתי סביר באופן המחייב התערבות בית המשפט. לא הייתה מניעה חוקית לערוך שומות הניכויים ובנסיבות המקרה אינני מוצא עילה מתחום המשפטי המינהלי לפסול את שומות הניכויים אך מן הסיבה שרשות המסים לא מצאה לנכון למצות את הליכי השומה האפשריים מול עארף.

העדר הפעולה בתיק של עארף, תהיה הסיבה לכך אשר תהיה, איננו פוטר את המערערת מחובתה כמשלמת/מנכה במקור.

ה. **ניכוי מס במקור מתשלום באמצעות שיק דחוי**

33. כזכור, בהתאם לסעיף 164 לפקודה (אשר מכוחו הותקנו התקנות הנדונות), "משלם... ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו" (קו ההדגשה איננו במקור).

כמו כן, על פי סעיף 1 לצו הקביעה, "תשלומים בעד שירותים או נכסים" הם "סכומים המשתלמים... בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים... והכל בין בכסף בין בשווה כסף...".

ולפי תקנה 2(א) לתקנות, "משלם המשלם המקבל תשלומים... ינכה מתשלומים אלה מס...".

34. לא יכול להיות ספק כי תשלום באמצעות שיק הוא "תשלום" לעניין חובת ניכוי המס במקור, בדיוק כפי שתשלומים במזומן (בשטרות כסף), בהעברה בנקאית או בעין (שווה כסף) הם בבחינת תשלומים שעשויים להקים חובת ניכוי מס במקור בשעת התשלום.¹

הוראות ניכוי המס במקור שבפקודה ובתקנות מנוסחות - בכוונה - בצורה רחבה וכללית, על מנת לתפוס ברשתן תשלומים המבוצעים באמצעים שונים ומגוונים. העברת ערך כספי למוכר נכס או לנותן שירות באמצעות המחאה (שיק) היא ודאי בבחינת "תשלום" לעניין זה.

35. יוער כי כאשר תשלום מבוצע באמצעות שיק ורשום בו סכום לפקודת המקבל (מוכר הנכס או נותן השירות), ברי כי משמעות ה"ניכוי" של המס הוא תשלום סכום כסף אחר, נפרד, לידי פקיד השומה. בחלק ח' להלן נשוב לנושא גובה הסכום הנוסף הזה, המשתלם לאוצר המדינה, ביחס לסכום השיק עצמו.

36. כאן ניטשת מחלוקת אשר לעיתוי חובת הניכוי כאשר השיק הוא דחוי ("שיק מאוחר" בלשון פקודת השטרות). ובפרט, האם חובת ניכוי המס במקור מתגבשת כבר עם מסירת השיק הדחוי לידי המקבל, או שמא החובה חלה בתאריך העתידי הנקוב בשיק או אף לאחר מכן.

37. בנושא זה המערערת גורסת כי :

"חובת ניכוי מס במקור היא חובה המותנית בתשלום. הבסיס העומד ביסודה הוא בסיס מזומן. קרי תשלום בפועל. בסיטואציה שבה ניתן שיק דחוי לא

1. לגבי מעמדו של שיק כאמצעי תשלום בעיני בנק ישראל, ראו: www.boi.org.il/roles/paymentsystems/paymentmeans/

מתקיים מרכיב התשלום. תשלום בשיק דחוי הוא התחייבות לשלם, או בטוחה שהחוב ישולם, וכל עוד השיק לא נפרע הרי שהוא לא שולם. כמו שהתשלום נדחה כך גם הניכוי.
(סעיף 10 לסיכומי התגובה מטעם המערערת)

38. לטעמי, החובה לנכות מס במקור חלה על המשלם במועד **מסירת השיק לידי המקבל.**

על פי פקודת השטרות [נוסח חדש], **"שיק הוא שטר חליפין משוך על בנקאי ובר-פרעון עם דרישה..."** (סעיף 73(א)). בהתאם לסעיף 3(א) לפקודת השטרות, **"שטר-חליפין הוא פקודה ללא תנאי ערוכה בכתב... בה נדרש האדם שאליו ערוכה הפקודה לשלם לאדם פלוני או לפקודתו... סכום מסויים בכסף, עם דרישה או בזמן עתיד קבוע..."**.

סעיף 73(ב) מבהיר את המובן מאליו: **"שיק יכול שהתאריך הנקוב בו יהיה מאוחר מיום הוצאתו, אולם שיק כזה (שיק מאוחר) לא יהיה בר-פרעון ולא יהיה ניתן לקיבול, אלא מתאריך הנקוב בו"**.

אשר ל"הוצאת שיק", המונח **"הוצאה"** מוגדר בסעיף 1 לפקודת השטרות כ"**מסירה ראשונה של שטר או של שטר חוב, כשהם שלמים בצורתם, לאדם הנוטל אותם בתור אוחז"**. "מסירה" היא **"העברת החזקה מאדם לאדם..."** (סעיף 20(ג) מוסיף כי **"שטר שיצא מהחזקתו של צד שחתם עליו בתור מושך... חזקה שנמסר על ידיו מסירה כשרה וללא תנאי, כל עוד לא הוכח היפוכו של דבר"** (קווי ההדגשה לעיל אינם במקור).

39. לדעתי, עולה ממכלול הוראות אלה כי לעניין התיבה **"שעת התשלום"** המופיעה בסעיף 164 לפקודת מס הכנסה, **תשלום** באמצעות שיק - ובכלל זה אף שיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מיום הוצאתו - מתרחש בעת מסירת (הוצאת) השיק על ידי המושך (המשלם) לידי הנפרע (המקבל) - ובמועד זה מתגבשת חובת ניכוי המס במקור אצל המשלם.

40. יש לזכור כי מנגנון ניכוי המס במקור מושתת על יסודות של פשטות, בהירות ומיידיות. חובותיו של המשלם אמורות להיות ברורות.

על כן, ומעבר לניתוח המשפטי המבוסס על הדין הכללי (פקודת השטרות), אם למשל נמסר שיק למקבל ביום 1 בינואר כאשר השיק ניתן לפרעון בתאריך 1 במאי, דחיית חובת ניכוי המס במקור החלה על המשלם ליום 1 במאי עלולה לפתוח פתח לשכחה ואי ביצוע, ותדרוש מן המשלם הן מעקב רישומי והן שמירת מקורות כספיים מספיקים להעברת סכום הניכוי לידי פקיד השומה במועד העתידי.

41. לכך יש להוסיף כי כאשר התשלום עבור נכס או שירות שכבר סופק נפרס באמצעות שיקים דחויים (כגון במקרה הנוכחי), אזי בדרך כלל **זכאות** המקבל להכנסה מן העסקה **כבר התגבשה** וחבות המקבל במס קמה על בסיס מצטבר. ויזכר: שיטת ניכוי המס במקור איננה אלא דרך נוחה ויעילה לגביית המס המגיע על **הכנסת המקבל.**

במבט זה, דרישת ביצוע הניכוי במקור בעת מסירת השיק (ולא בתאריך העתידי הרשום על גבי השיק) איננה חריגה: במקרים רבים ושכיחים ההכנסה החייבת במס כבר נוצרה בידי מקבל המדווח על בסיס מצטבר.

יוער כי בתיק הנוכחי אין כל סימן לכך שעארף לא הייתה חייבת בדיווח על בסיס מצטבר, שהוא כידוע בבחינת הכלל.

ובהמשך לאמור, עוד יצוין כי בניגוד למקרים רבים בהם סדרת שיקים דחויים נמסרת לפני אספקת הנכס או השירות (כלומר, לפני השלמת עסקת היסוד) ועוד עלולה להיווצר עילה לביטול ההמחאות על ידי המושך (למשל, בשל כשלון תמורה מצד המקבל), כאן השיקים הנדונים נמסרו לעארף לאחר מתן השירותים על ידיה למערכת, כך שביטול השיקים מסיבה כגון זו לא היה צפוי לקרות.

42. הדברים ברורים אף יותר כאשר מדובר בשיק סחיר, דהיינו שטר הניתן (בהווה) להמחאה (הסבה) לצד שלישי - אף אם השיק עצמו דחוי (ויצוין כי לפי פקודת השטרות, ברירת המחל הוא כי שטר שהוצא הוא סחיר ורק "שטר שיש בו מלים האוסרות העברתו, או המורות על כוונה שהשטר לא יהיה עביר, השטר כשר בין הצדדים שבו לבין עצמם, אך אין הוא סחיר" (סעיף 7(א)).

במקרים בהם השיק הוא סחיר, ההנאה הכלכלית של המקבל יכולה להיות מיידית, ובכוחו לסחר את השיק (עם שיעור נכיון או בלעדיו) לאלתר. לדעתי, אפשרות זו מבליטה את ההצדקה לדרוש מן המשלם את ניכוי המס במקור בעת מסירת השיק לידי המקבל, ולא לאחר מכן (אם כי לטעמי חובה כזו קיימת, כאמור, גם לגבי שיק שסחירותו הוגבלה; בערעור הנוכחי אין צורך להכריע בסוגיה אחרונה זו).

43. חיזוק כללי לאמור לעיל ניתן למצוא בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973. כידוע, בהתאם לאותן הוראות, ובהתקיים תנאים שונים, על הנישום לרשום "תקבול" או "תשלום" בסוגי התיעוד וספרי החשבון המנויים שם (לדוגמה, "ספר תקבולים ותשלומים" כאמור בסעיף 12 להוראות, בו נדרש הנישום לרשום "כל תקבול וכל תשלום הנוגעים להכנסות והוצאות העסקיות"). בסעיף 1 להוראות האמורות, מוגדר המונח "תקבול" - שהוא למעשה תמונת הראי למונח "תשלום", שאיננו זוכה להגדרה נפרדת בהוראות - כדלקמן:

"כל סכום במזומן, בשטר, או בשיק שהתאריך הנקוב בו מאוחר מתאריך קבלתו, או בכרטיס אשראי, שקיבל הנישום, במישרין או בעקיפין, במהלך עסקו";

סעיף 1 ממשיך ומגדיר את המונח "מזומן" לאמור: **"לרבות שיק שקיבל הנישום ושהתאריך הנקוב בו אינו מאוחר מתאריך קבלתו".**

ודוק: לפי ההוראות, חובות הרישום מתייחסות ל"תקבול" כהגדרתו לעיל - ולא רק ל"מזומן" (בין היתר, לגבי שובר קבלה - סעיף 5(א); לגבי ספר פדיון יומי - סעיף 6(א); לגבי סרט קופה רושמת - סעיף 7(א); ספר קופה - סעיף 11(ב); וספר

תקבולים ותשלומים - סעיף 12(ב)). נזכיר גם את סעיף 19א(א) להוראות ניהול הפנקסים, הדורש במפורש רישום מיידי של קבלת שיקים דחויים (סעיף קטן זה הוסף בעבר בתקופה בה בספר קופה ובספר תקבולים ותשלומים נדרש רישום של תקבולים במזומן בלבד).

44. והנה במקרה הנוכחי, נמצא כי בעת עריכת ההסכם בין המערערת ובין עארף בחודש מאי 2016 נמסרה לידי עארף, כבר אז, סידרה של 60 שיקים **סחירים** המשוכים על בנק לאומי, שלא הייתה מניעה להסב אותם לצדדים שלישיים. לעארף הייתה שליטה בשיקים למן מועד הוצאתם.

לדעתי, התרחשות זאת כשלעצמה הקימה אצל המערערת - לאלתר - חובת ניכוי מס במקור. חובה זו לא קוימה ובגין מחדל זה (בין היתר) נערכה שומת הניכויים מושא הערעור.

45. יתרה מזו, מנהלה של עארף, מר דרארגה, אף חזר והעיד כי בפועל הוא כן **ניכה** (סיחר) את השיקים: ראו בעמוד 48, שורה 8 ("**הייתי פורט אותו** [את השיק]"); עמוד 51, שורה 1 ("**ניכיתי אותם אצל חלפון**"); עמוד 51, שורה 26 עד שורה 31 ("**... הייתי פורט את הצ'ק ש: ... זה מה שעשית כל פעם? ת: כל פעם**").

דהיינו, כוונת הצדדים הייתה לצייד את עארף בשיקים סחירים הניתנים לניכוי מיידי וכך נהגו הלכה למעשה - אמנם אגב החלפת השיקים של בנק לאומי בשיקים דומים מהבנק הבינלאומי הראשון.

46. ויובהר בהקשר זה כי החלפת השיקים של בנק לאומי בשיקים של הבנק הבינלאומי הראשון איננה מעלה או מורידה: חובת הניכוי במקור כבר התגבשה עם מסירת השיקים הראשונים לידי עארף. אדרבה, השתלשלות הדברים המורכבת עליה סופר בתיק זה **ממחישה** את חשיבות הפשטות והבהירות בזיהוי האירוע המחולל את חובת הניכוי, ובמקרה הנוכחי, מסירת 60 השיקים המקוריים.

47. נטען על ידי המערערת כי מרבית השיקים המשוכים על ידי הבנק הבינלאומי הראשון **נמסרו** לידי עארף **לאחר** תום שנת 2017, דהיינו **מעבר** לתקופה הנדונה בשומת הניכויים שנערכה למערערת (וראו סעיף 13 לעיל). אין בפני די ראיות על מנת לקבוע ממצא ברור בנושא זה. אכן יש לציין כי ככל הנראה - בניגוד למקרה של השיקים של בנק לאומי - השיקים של הבנק הבינלאומי הראשון לא נשאו 60 מספרים רציפים אלא מספרים ספורדיים, במקבצים לא סמוכים (29 השיקים של הבנק הבינלאומי הראשון שנפרעו בשנים 2017, 2018 ו-2019 נשאו מספרים מ-272 ועד 2361, ובין היתר היו מקבצי שיקים ממספר 1482 עד 1487, וממספר 1813 עד 1816). הדבר עשוי ללמד על כך שהשיקים של הבנק הבינלאומי הראשון לא נמסרו בחבילה אחת אלא לסירוגין, כפי שמר דרארגה אכן העיד.

אולם, כאמור, הגעתי למסקנה כי חובת ניכוי המס במקור חלה על המערערת **כבר** עם מסירת השיקים המקוריים במעמד כריתת ההסכם עם עארף במאי 2016, כך שעניין

מועדי מסירת השיקים החליפיים איננו רלבנטי ואיננו מחייב קביעת ממצא על ידיי לכאן או לכאן.

48. בפועל, בשומה שהמשיב הוציא, הוא "מיקם" את חובת הניכוי במקור מהשיקים בשנת 2017 (ולא בשנת 2016) - ראו סעיף 9 לסיכומי המשיב. לטעמי, בכך פעל המשיב לפני משורת הדין (או מתוך שגגה), והחויב אמור היה להתגבש כבר במחצית שנת 2016 כמוסבר. עם זאת, אינני מוצא לנכון, בנסיבות העניין, להורות למשיב להחמיר היום עם המערערת בנקודה זו.

ו. השלכות אי פרעון חלק גדול מן השיקים

49. אין חולק כי מכלל השיקים השונים שנמסרו לידי עארף רק שבעה נפרעו בשנת 2017 (בסכום כולל של כ-426 אלף ש"ח) ועוד 22 שיקים נפרעו על פני השנים 2018 ו-2019 (בסכום כולל נוסף של כ-1,338 אלף ש"ח).

50. לדעת המערערת, אין הצדקה לעריכת שומת ניכויים כאשר חלק הארי של השיקים שנמסרו כלל לא נפרע. כך נטען בנושא זה:

"אין למסות שיק שלא נפרע ללא קשר למועד העברת הניכויים ברגיל. והרי אם החברה הייתה מנכה מס במקור במועד הוצאת השיק, ובהמשך היה מתברר כי השיק לא נפרע, רשאית הייתה החברה לדרוש לתקן את הדוח... איך ניתן לחייב במס במקור בגין שיק שלא נפרע? מדובר בחיוב במס על כלום ושום דבר..."
(מתוך סעיפים 9 ו-11 לסיכומי התגובה מטעם המערערת)

51. כבר כאן יש להדגיש: אם חלה על משלם חובת ניכוי מס במקור בעת מסירת שיק למקבל - כפי שאכן קבעתי לעיל - אזי לעניין חובת הניכוי אין כל נפקות לפרעון או אי פרעון השיק לאחר מכן.

הימנעות מפרעון השיק (או העדר אפשרות לפרעו) איננה גורעת מעצם ביצוע "התשלום" הגלום במעשה מסירת השיק; זה המעשה שמגבש את חובת ניכוי המס במקור אצל המשלם, מהטעמים שפורטו לעיל.

הדברים תקפים ביתר שאת כאשר השיק הוא סחיר ובכוחו של המקבל להיפרד ממנו (כנגד קבלת תמורה מצד שלישי) ללא כל קשר לפרעון השיק בפועל על ידיו.

הגשמת תכליותיו של מנגנון ניכוי המס במקור, המבוסס כאמור על גבייה מיידית ופשוטה, איננה מתיישבת עם המתנה למועד פרעון שיק - על הדחייה, אי הוודאות וקשיי המעקב הכרוכים בה.

52. על כן, **לכתחילה** מתגבשת חובת הניכוי בעת מסירת השיק. שאלה **נפרדת** היא האם **בדיעבד**, אגב עריכת שומת ניכויים למשלם, על פקיד השומה להביא בחשבון את נסיבת אי פרעון השיק?

במישור אחרון זה, עוסק בית המשפט בביקורת שיפוטית על **סבירות שיקול הדעת** המינהלי של פקיד השומה אם הוא סירב להביא בחשבון עובדת אי פרעון השיק.

53. שקלתי את טענות המערערות בנושא זה אולם בנסיבות המקרה אינני יכול לקבלן.

ראשית, העובדה שהשיקים המשוכים על בנק לאומי היו סחירים מפחיתה מנפקות עניין הפרעון ואיננה מצדיקה התחשבות מקלה במערערת לנוכח אי פרעון חלק מהשיקים.

שנית, ההכנסה ממתן השירותים (אספקת הפועלים) אכן התגבשה בידי עארף. כאמור, אין כל סימן או ראיה בתיק המראה כי עארף דיווחה על הכנסותיה על בסיס **מזומן**. לפיכך ניכוי המס במקור על ידי המערערת, כאמצעי **לגביית המס המגיע מידי עארף**, נדרש בין אם עארף הציגה את שיקים לפרעון אם לאו.

54. שלישית, הדרך להביא בחשבון אי פרעון שיק שנמסר בתמורה למכירת נכס או מתן שירות מותווית בפקודה ובתקנות. נניח כי שיק נמסר כתשלום עבור נכס או שירות ומס מנוכה במקור באותה עת ("בשעת התשלום") כנדרש. לימים השיק לא נפרע. אם מדובר במצב זמני - למשל השיק המסוים הוצג וחולל ולאחר מכן בוצע התשלום באופן אחר - אין סיבה מיוחדת להקל בנושא חובת ניכוי המס מלכתחילה לגבי השיק המקורי. ואם לעומת זאת מדובר במקרה של חוב אבוד שלעולם לא ייגבה, אזי הפתרון נמצא ביכולת המקבל (מוכר הנכס או נותן השירות) לדרוש הכרה בהוצאה בשל כך (על פי סעיף 17(4) לפקודה) וככל שנוצר עודף מס, לדרוש החזר המס שנוכה ממנו במקור (בהתאם לסעיף 159א(ב) לפקודה - ראו סעיף 31 לעיל).

ואכן ברוח זו העיד מר שמש מטעם המשיב:

"... אף אחד לא מונע מאותו בן-אדם [מקבל השיק - ה"ק] לבוא ולהוציא חשבונית זיכוי ולקבל את ההחזר מס שמגיע כלומר אם אחר כך יהיה מגיע לו החזר מס, הוא יוציא את התיקון של ההכנסה ויקבל את ההחזר מס."
(עמוד 91, שורה 6 עד שורה 8)

55. רביעית, וחשוב אף יותר, בנסיבות המקרה הנוכחי, ההימנעות מפרעון השיקים הייתה מכוונת וקשורה **לעצם הליכי השומה והערעור** אצל המערערת. יוסבר: מר הררי הצהיר, כזכור, כי פרעון השיקים הוקפא **"עקב הליכי השומה והערעור ועד לברור הסוגייה"** (ראו סעיף 14 לעיל).

מר דרארגה הצהיר דברים זהים. בחקירתו הנגדית, מר הררי הרחיב:

"ש : **מתי הפסיקו [השיקים] להיפרע?**

ת : **כשהתחיל כל העניין הזה של התיק של מס הכנסה.**

ש : **למה לא המשכת פשוט לשלם וניכית מס במקור?**

ת: כי ידעתי שאם יקרה פה מצב שאני צריך לשלם, אז זה בעצם כסף שלו, שצריך לנכות מהחוב.

ש: ... מה הבעיה, תנכה ותיתן לו את היתרה, תנכה את ה-30% ממה שצריך לנכות ותיתן לו את היתרה, למה להפסיק לשלם, למה שהוא לא ירצה לפחות לקבל, 70% מהכסף?

ת: אם התיק הזה יסתיים ונדע שבאמת אני משלם לו ולא פעמיים את אותו סכום, אז זה מה שאני אעשה.

...

ש: ... זה היה מהלך חד-צדדי של פאר הדיור או שזה בהסכמה עם ד.עארף?

ת: זה בהסכמה עם ד.עארף

(עמוד 30, שורה 7 עד שורה 16; עמוד 31, שורה 6 עד שורה 8).

56. מן העדויות הנ"ל נלמד כי פרעון השיקים יכול היה להימשך אולם הופסק ביוזמת הצדדים, משהבינו כי פקיד השומה דורש מהמערער לנכות מס במקור. במצב כגון זה, אין סיבה לצפות מפקיד השומה להימנע מעריכת שומת ניכויים (בקשר לחובת ניכוי שקמה בעת מסירת השיקים המקוריים) אך בשל החלטתם של המשלמת והמקבלת להביא לאי פרעון השיקים לנוכח המחלוקת עם פקיד השומה בנושא הניכוי במקור עצמו (טענה שהיא מסוג bootstrapping).

על כן, אינני מוצא עילה להתערב בשיקול דעתו של המשיב בעריכת שומת הניכויים בנסיבות הנתונות.

ז. האם חובת הניכוי במקור נוגעת גם למרכיב המע"מ?

57. בחשבוניות המס שהוציאה עארף למערער עברו אספקת פועלים נכלל מרכיב של מס ערך מוסף (בחלק מהתקופה, לפי שיעור של 18%, ולאחר מכן לפי שיעור של 17%).

שומת הניכויים כפי שנערכה על ידי המשיב התייחסה לתשלומים ששילמה המערער על חשבון השירות וזאת ללא הבחנה בין חלק סכום התשלום לפני מע"מ ובין מרכיב המע"מ המתווסף עליו.

לדעת המערער אופן זה של עשיית השומה הוא שגוי וחובת ניכוי המס במקור מכוונת רק לסכום התשלום לפני מע"מ:

"ניכוי המס במקור נועד כדי להבטיח גביית מס ההכנסה ממקבל התשלום. מס הכנסה נגבה על הכנסות בניכוי הוצאות לפני מע"מ, ולכן על פניו מרכיב המע"מ לא אמור להיות רלוונטי לחובת ניכוי המס במקור. חיוב המקבל במע"מ מגדיל אפקטיבית את שיעור ניכוי המס במקור ללא טעם נראה לעין.

...

... מבחינה מהותית ותכליתית אין כל הצדקה לניכוי מס במקור ממרכיב המע"מ: אין כל קשר בין תשלום המע"מ לניכוי המס במקור מההכנסה. עוסקים הינם ניטריים למע"מ. המע"מ נזקף לצרכן הסופי. אין שום קשר בין ניכוי מס במקור למע"מ ואין לחייב בגין מרכיב זה בשומה ולנטרל את המע"מ מכל התשלומים."
(מתוך סעיפים 56 ו-60 לסיכומי המעוררת)

58. נזכיר כי לפי צו הקביעה, ה"תשלומים" שמהם יש לנכות מס במקור הם סכומים המשתלמים:

"בעד שירותים, בעד נכסים או בעד שירותים ונכסים, בין במישרין ובין בעקיפין, בין בתשלום חד-פעמי ובין בשיעורים, בין על חשבונם הם ובין מטעמו או על חשבונם של אדם אחר, והכל בין בכסף בין בשווה כסף, לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף..."

לטענת המערערת המילים "לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף" מתייחסות אך ורק לחמש המילים הקודמות להן, קרי "לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות", ואילו בכל מצב אחר אין חובה לנכות מס במקור ממרכיב המע"מ. לדעת המערערת מסקנה זו מתבקשת לאור פיסוק המשפט, ובפרט לאור העדר פסיק בין שתי התיבות הנ"ל.

59. אינני מוצא כל הגיון בפרשנות זו, לפיה דווקא במקרה המסוים של תשלום שהוא "החזר הוצאות" יש לנכות במקור גם ממרכיב המע"מ ואילו בכל מקרה אחר - אין לנכות כאמור. לא מצאתי דבר שמייחד "החזר הוצאות" בהקשר זה.

60. אכן עדיף היה אילו מתקין הצו היה שם פסיק גם לפני המילים "לרבות מס ערך מוסף וכו'". אולם לדעתי הכוונה ברורה וכי מוטלת חובת ניכוי במקור גם על מרכיב המע"מ בכל המצבים.

כוונה זו נלמדת באופן מובהק מהשוואת צו הקביעה הנדון לחיקוקים קרובים בהם התיבה "לרבות מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף" מופיעה בהקשר זהה כאשר היא מופרדת משאר המלל על ידי פסיקים משני הצדדים.²

כמו כן, בהוראות קרובות אחרות, מצויה המילה "ולרבות" - עם וו החיבור - בין נושא החזר ההוצאות ובין נושא מס הערך המוסף, באופן המראה שוב שמדובר בשני עניינים שונים.³

2. ראו צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עבודות הלבשה, עבודות מתכת, עבודות חשמל ואלקטרוניקה ועבודות הובלה כהכנסה), התשל"ד-1973; צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עבודה חקלאית או תוצרת חקלאית כהכנסה), התשל"ט-1979.

3. ראו למשל צו מס הכנסה (קביעת שכר סופרים כהכנסה), התשכ"ד-1963; צו מס הכנסה (קביעת סוגי שכר כהכנסה), התשכ"ז-1967; צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עבודות בניה ועבודות הובלה כהכנסה),

61. אין כל סיבה טובה לפרש את הניסוחים "לרבות", "ולרבות", ו-"לרבות" באופנים שונים, ולטעמי בכל החיקוקים הנ"ל, שדנים במטריה דומה ביותר, הכוונה היא שחובת ניכוי המס במקור תחול גם על מרכיב המע"מ בתשלום למקבל.

והנה, כפי שהמשיב העיר בסיכומיו (בסעיף 50), בהגדרה המקורית של המונח "תשלומים בעד שירותים או נכסים" בצו הקביעה הנדון, נאמר **"לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות ולרבות מס ערך מוסף..."**, כלומר, **עם** וו החיבור.

ככל הנראה מתוך אי תשומת לב, או מכל סיבה תמימה אחרת, וו החיבור נשמטה כאשר ההגדרה האמורה הוחלפה בשנת 1983 (קובץ התקנות 4478, תשמ"ג, בעמוד 1067).

62. טענה אחרת בפי המערער, שפותחה בעיקר בסיכומי התשובה מטעמה (בסעיפים 18 עד 20 שם), היא ששר האוצר כלל לא היה מוסמך לקבוע כי מרכיב המע"מ יהיה חלק מ"תשלום בעד שירותים או נכסים" אשר ממנו יש לנכות מס במקור. מדוע? מפני שסעיף 164 לפקודה מסמיך את השר להטיל חובת ניכוי במקור על **"כל המשלם או האחראי לתשלומה... של כל הכנסה אחרת"**, ואילו מרכיב המע"מ איננו חלק מן ה"הכנסה" המשתלמת:

"אין סמכות לשר, לקבוע ניכוי מס במקור, מתשלומים שאינם משקפים הכנסה. המע"מ אינו הכנסה, הוא מס עקיף, שמתגלגל בין העוסקים עד לצרכן הסופי. העוסקים אדישים (ניטרליים), למע"מ. הם פקיד גביה שמקוֹז ומעביר את המע"מ. המע"מ הוא לחלוטין אבל לחלוטין לא הכנסה בידם."
(מתוך סעיף 19 לסיכומי התגובה)

63. ברי כי משמעות קבלת טיעון זה תהיה כי צו הקביעה הנדון, וכן כל יתר הצווים המקבילים שנזכרו לעיל, הם בבחינת ultra vires בכל הנוגע למרכיב מס הערך המוסף וכי הדרך הנהוגה בנושא זה על פני כל השנים - לרבות על ידי המערער עצמה - הייתה לא נכונה (וראו את ההוראות המקצועיות של רשות המסים - החב"ק - בנושא סעיף 164 לפקודה, בסעיף 2.4).

64. לדעתי המסקנה הנ"ל איננה מתחייבת מנוסח הסמכת השר.

הגדרת המונח "הכנסה" בסעיף 1 לפקודה היא **"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3 בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו"**. בהקשר הנוכחי (מכירת נכסים ומתן שירותים) המקור הרלבנטי הוא סעיף 1(2) לפקודה, דהיינו **"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח יד..."**.

התשל"ד-1973 ; צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד עיבוד יהלומים או בעד מסחר ביהלומים כהכנסה) התשנ"ג-1992.

ככלל, ה"השתכרות" תיגזר מתנאי ההסכם שנכרת בין המוכר ובין קונה. וכאשר המחיר החוזי מגלם (גם) מרכיב שנועד לכסות את חבות המוכר במס ערך מוסף, לכאורה ההשתכרות כוללת את מלוא החיוב החוזי המוטל על הקונה. הרי הצדדים לעסקה היו חופשיים להסכים על כל סכום תמורה אחר, אפילו סכום שאיננו משפה את המוכר בגין מלוא חיובו במע"מ.

יתרה מזו, ההיקף הסופי של חיוב המוכר במע"מ איננו עניינו של הקונה שחייב לנכות מס הכנסה במקור, והאפשרות שהמוכר יגיש, למשל, דו"ח מתקן לשלטונות המע"מ ויטען לחבות נמוכה יותר - איננה אמורה להשפיע על היקף ניכוי מס ההכנסה במקור.

65. ודוק: המחויב במע"מ הוא המוכר עצמו ודומה כי הוא איננו משמש "נאמן" עבור אוצר המדינה לגבי מרכיב המע"מ הנגבה מן הלקוח (לדוגמה, אם המוכר גבה מן הלקוח תמורה חוזית בסך 117 ש"ח, הרי כל הסכום שייך למוכר והוא יתחייב, בכפוף לדיון, במע"מ בסך 17 ש"ח בשל העסקה - כאשר גם סכום זה עשוי להתקזז כנגד מס תשומות בו נשא המוכר ובפועל כל ה-117 ש"ח יישארו בידיו).

66. אמנם לעניין הדיווח לפקיד השומה סכום ההכנסות של נישום יירשם ללא מע"מ - ראו (לגבי חבר בני אדם) הדו"ח השנתי בטופס 1214, חלק י"ד, שם בשדה 094 על הנישום לרשום "מחזור (ללא מע"מ)". באותו אופן סכום ההוצאות בייצור ההכנסה שנתבע איננו כולל את רכיב המע"מ. על ידי כך נמנעת תוצאה של הטלת "מס על מס" (מס הכנסה על גבי מס ערך מוסף). כך גם במסגרת הדוחות הכספיים של הפירמה: בדו"ח הרווח וההפסד, שורת ההכנסה תירשם בנטרול מרכיב המע"מ (וינוהל חו"ז מע"מ נפרד המשקף מס עסקאות ומס תשומות). אולם עובדות אלה אינן מובילות בהכרח למסקנה כי במישור המשפטי **מלוא** התמורה החוזית איננו בבחינת "הכנסה" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 ובסעיף 164 לפקודה.

67. עוד נציין כי סעיף 2 לצו הקביעה מורה כי "תשלומים בעד שירותים או נכסים יהיו הכנסה לעניין סעיף 164 לפקודה", כאשר המושג "הכנסה" כמשמעותו בסעיף 1 לפקודה כולל גם "סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו" (קו ההדגשה איננו במקור). ניתן לגרוס כי סעיף 2 לצו מהווה "דין" לצורך זה. באותו הקשר השוו את דברי כבוד השופט מינץ בעניין עמינח הנ"ל (בסעיף 22 לפסק הדין), שם העיר כי "... לעניין זה אין צורך לתור אחר מקור ממקורות ההכנסה המנויים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה על מנת לסווג תשלומים כאמור כהכנסה לענייננו, שכן הצו מורה מפורשות כי תשלומים אלה ייחשבו כהכנסה לצורך סעיף 164 לפקודה."

68. ואפילו אם קיים ספק לגבי היקף משמעות המונח "הכנסה" לעניין זה, אפשר לקרוא את סעיף 164 לפקודה כך שהוא בראש ובראשונה מסמיך את שר האוצר לקבוע **סוגי הכנסה נוספים** - מעבר לפריטי ההכנסה המוזכרים במפורש ברישא של סעיף 164, כגון הכנסה עבודה - לגביהם תחול חובת ניכוי מס במקור.

סוג הכנסה אחד כאמור הוא הכנסה עסקית ממכירת נכסים או מתן שירותים. ומשנקבע סוג הכנסה כאמור, סעיף 164 סיפא ממשיך ומורה כי המשלם ינכה מס "מן הסכום המשתלם". צו הקביעה משלים הוראה זו ומפרט בהרחבה מהו הסכום

המשתלם - למשל, "לרבות סכומים המהווים החזר הוצאות" ולרבות "מס ערך מוסף".
על פי קריאה זו, די בכך שהתמורה בעד הנכסים או השירותים היא הכנסה לפי סעיף
12(1) לפקודה בידי המקבל כדי להכשיר ניכוי מס במקור ממנה לפי סעיף 164, ואילו
נושא המע"מ מופיע כחלק מהבהרת היקף "הסכום המשתלם" המוזכר בסעיף 164
סיפא.

69. מכל מקום, לאור זאת שתקנות הניכוי במקור השונות, רובן ככולן, מזכירות במפורש
את מרכיב המע"מ כחלק מן התשלום ממנו יש לנכות, אזי גם אם קיים סימן שאלה
אשר לגבולות האמתיים של המילה "הכנסה", לטעמי, יציבות הדין מחייבת זהירות
במלאכת הפרשנות בהקשר זה. לפיכך, אינני מוכן להצהיר כי צו הקביעה, בהזכירו מס
ערך מוסף, הותקן בחריגה מסמכות השר.

ח. עריכת שומת הניכויים תוך גילום הסכומים

70. המשיב ערך את שומת הניכויים הנדונה בדרך של גילום כל סכומי התשלום מהם לא
נוכה מס במקור. לדעת המשיב:

**"בפסיקה נקבע כי ככלל כאשר המשלם שילם למקבל סכום שממנו נדרש לנכות
ממנו מס במקור, אך המשלם לא עשה זאת, הדרך הנכונה היא גילום הסכום ...**

**... בנסיבות שבהן המשלם לא הוכיח שהמקבל דיווח על ההכנסה אזי יש סיכון
שהמקבל קיבל סכום שעליו הוא לא שילם מס. אין מקום להטיל סיכון זה על
רשות המסים, בוודאי לנוכח תכלית מנגנון הניכוי במקור והקלות שבה המשלם
יכול למנוע את הנזק: פשוט לנכות מס במקור כנדרש."**
(מתוך סעיף 44 לסיכומי המשיב)

71. מנגד, המערערת גורסת כי:

**"שומה הניכויים צריכה לשקף את המס שהיה הנישום אמור לנכות מהסכום
ששולם על פי החשבונית שקיבל והשיק שנתן. היא לא אמורה לשקף סכום
תיאורטי שלא קשור להסכמה המסחרית, לעבודה ולשירות שניתן, לחשבונית
שהוצאה ותמורה העסקית ששולמה בגינה. מדובר בחיוב שהוא בעליל חיוב
ביתר חסר כל קשר למציאות. פשוט ניפוח של השומה."**
(מתוך סעיף 44 לסיכומי המערערת)

72. סעיף 164 לפקודה, צו הקביעה הנדון ותקנות הניכוי הנדונות אינם מזכירים את נושא
הגילום. לפי תקנה 2(א) לתקנות, מצווה המשלם לנכות מס, בשיעור הנקוב שם,
"מתשלומים אלה".

מתעוררת אפוא השאלה מהו **גובה התשלום** ממנו יש לנכות מס במקור? להבנתי,
התשובה לשאלה זו תימצא ב**נסיבות הקונקרטיות** של כל מקרה ומקרה, ובפרט לאחר
בחינת כוונת הצדדים להתקשרות: האם התכוונו הצדדים לכך שסכום נטו מסוים
יותר בידי המקבל לאחר ניכוי מס במקור, או שמא הוסכם ביניהם רק על תשלום

סכום ברוטו שעלול להיות מופחת כתוצאה מניכוי מס במקור? כוונה כזו - לכאן או כלאן - עשויה להתברר על פי חוזה ההתקשרות (מכר הנכס או מתן השירות), מסמכים ותכתובות נוספים מזמן העסקה, אמירות הצדדים בזמן העסקה, ממכלול הנסיבות שליוו את עשיית העסקה וגיבוש תנאיה, וגם מעדויות שנמסרו בעת בירור המחלוקת בבית המשפט.

והנה אף המשיב דגן איננו טוען כי קיים עקרון גורף המחייב גילום סכומים בכל מקרה:

"וידוגש, המשיב אינו שולל כי במקרה קונקרטי הנישום - שנטל הראיה והשכנוע מוטלים על כתפיו - יוכיח כי אין מקום לבצע גילום. אולם, בענייננו, המערערת לא עמדה בנטל זה."
(מתוך סעיף 44 לסיכומי המשיב)

אמנם ניתן לתהות אם קיימת "חזקת גילום" שעל הנישום המערער לסתור (כחלק מנטל השכנוע הכללי המוטל עליו), או שמא ברירת המחדל היא שאין מקום לגילום אלא אם פקיד השומה יכול להצביע על נסיבות שמצדיקות מסקנה אחרת. אינני צריך להכריע בנקודה זו כאן, מפני שגם אם אסבור כי נטל כלשהו מוטל על המשיב להצדיק תחשיב בגילום, הרי הוא עמד באותו נטל, לפחות לגבי חלק מן הסכומים, כמסובר להלן.

74. ובכן, בכל הקשור לניכוי מס במקור **מסכומי השיקים**, לדעתי הדין עם המשיב בנושא הגילום. בהסכם בין המערערת ובין עארף מחודש מאי 2016, החוב המצטבר של המערערת הועמד, בהסכמה, על סך 3,650,000 ש"ח.

יוזכר כי באותה עת, עארף לא החזיקה (בתור מקבלת) בפטור מניכוי או באישור על הקטנת שיעור המס שאמור להיות מנוכה ממנה. ובכל זאת נמסרו לידיה 60 שיקים שהסכום הכולל שלהם היה 3.65 מיליון ש"ח. ההסכם עצמו לא הזכיר אפשרות של ניכוי מס במקור **על חשבון** הסכום הנ"ל. המסקנה המתבקשת היא שעארף הסכימה לחתום על ההסכם האמור מתוך ציפייה **שמלוא** סכום החוב המסחרי הנ"ל יגיע לידיה, תהיה חובתה של המערערת לנכות מס במקור אשר תהיה. וכידוע, סיכום מסוג זה על תשלום נטו מסוים שקול - לעניין ניכוי המס במקור - לתשלום סכום הכנסה ברוטו **גבוה** יותר, וניכוי המס מתוך **הסכום המגולם** (בשיעור ניכוי של 30%, הסכום המגולם של הכנסה נטו בגובה 100 ש"ח הוא כ-143 ש"ח כאשר המס הוא כ-43 ש"ח).

75. גם מהעדויות של מר הררי יש להבין כי ההסכם עם עארף נועד להביא לתשלום **מלוא** סכום החוב הנקוב בו לידי עארף:

"ש: ... תאשר לי בבקשה... שהצ'קים נפרעו, לא ניכית במקור.

ת: שהצ'קים נפרעו, לא ניכיתי.

ש: למה?

ת: כי הם ניתנו במועד מאוחר יותר וזה חוב שהצטבר מתקופה קודמת ופשוט מערכת הנהלת חשבונות שלי אמרה, שאני חייב להסדיר את החוב הזה

וגם הייתי צריך מולו [מול דרארגה] לדעת שסוגרים את הדבר המצטבר
הגדול הזה כדי שאני אדע שאנחנו סגורים.

...

ת: העניין שנתתי לו צ'קים לפי ההסכם שהרואה חשבון שלי אמר, שזה
הסכם טוב, פרסתי את הצ'קים קדימה, כנראה מבלי להתייחס לניכוי מס
במקור, אבל גם לא נתבקשתי להתייחס לניכוי מס במקור מהרואה חשבון
שלי."
(עמוד 21, שורה 27 עד שורה 34; עמוד 22, שורה 3 עד שורה 5)

דברים אלה מתיישרים עם עדותו של מר דרארגה:

ת: אנחנו באנו עשינו הסכם בשביל להחזיר את הכסף שלי.

...

ש: מה הוא [הררי] לא ניכה אז?], למיטב ידיעתך למה הוא לא ניכה מס במקור
מהכספים שהוא שילם לך?
ת: זה חוב [,] אני לא יודע לא ניכה [,] זה חוב שלי."
(עמוד 68, שורה 31; עמוד 69, שורה 24 עד שורה 26)

76. המסקנה שהמערער ועארף ראו בסכומי השיקים כמגיעים במלואם לעארף על חשבון
החוב המסחרי מתחזקת לאור העובדה כי הן סיכמו על הקפאת פרעון השיקים כאשר
נודע למערער כי פקיד השומה עורך ביקורת ודורש את כספי הניכויים (ראו סעיף 14
לעיל וכן סעיף 46 לסיכומי המשיב).

77. לפיכך, אינני סבור כי יש מקום להתערב בהחלטת המשיב לערוך את שומת הניכויים
בגילום בקשר לכלל השיקים שנמסרו במסגרת ההסכם מחודש מאי 2016.

78. אשר ליתר התשלומים (שלא באמצעות השיקים הנ"ל) מידי המערער ליד עארף
המצב איננו כה ברור. המשיב מצא כי בתקופת השומה (ובפרט בשנים 2015 ו-2016)
בוצעו תשלומים נוספים (מעבר לשיקים) בהיקף של 4.875 מיליון ש"ח.

אמנם גם מסכומים אלה, רובם ככולם, לא נוכה מס במקור, אולם אין אינדיקציה לכך
שסכומים אלה הובטחו לעארף דווקא על בסיס נטו. סעיף 167(א) לפקודה מסמך את
פקיד השומה "לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם [המשלם] היה
חייב לנכותו...". ולכאורה אם אדם שילם סך של 100 ש"ח ונמנע מלנכות מס בשיעור
של 30% כנדרש, סכום השומה יעמוד על 30 ש"ח. עצם המחדל בקיום חובת הניכוי
איננה מצדיקה, כשלעצמה, ביצוע גילום התשלום, ללא ראיה או נסיבה נוספת כלשהי
המעידה על כוונה לשלם ולקבל סכום נטו.

79. כאן יש להוסיף ולהזכיר שתי עובדות: האחת, כי בשני פרקי זמן, אמנם קצרים, עארף
החזיקה באישורים להקטנת שיעור הניכוי (פעם ל-2% ופעם ל-5%); השנייה, כי

המערערת הייתה ככל הנראה בין הלקוחות הגדולים של עארף⁴ (וראו עדותו של מר הררי, עמוד 28, שורה 9: **"היו לו [לדרארגה] עוד חברות שהוא עבד בהם, אבל אני הייתי דומיננטי"**). מר דרארגה העיד שמתוך כלל חובות הלקוחות של עארף בשנת 2016, **"90 אחוז זה פאר הדיוור"** - (עמוד 54, שורה 3)). משמע, עארף הייתה מודעת לנושא ניכוי המס במקור, ופעלה פעמיים להקטין את שיעור הניכוי הנדרש, ועל כן ניתן לסבור כי **באופן כללי** היא הביאה בחשבון שתשלום פלוני שישולם לה על ידי המערערת יהיה כפוף לניכוי מס כלשהו (למרות שלגבי השיקים על פי ההסכם, הסקתי מסקנה אחרת כאמור לעיל). המערערת אף ניכתה בפועל סכומי מס מסוימים מתשלומיה לעארף, אמנם בהיקף קטן מאוד (ראו סעיף 16 לעיל).

80. אם נוסיף לכך גם את עמימות התמונה בקשר למהות התשלומים הנוספים והיקפם המדויק (ראו חלק ט' להלן), דומה כי יהיה נכון יותר לערוך את שומת ניכויים לגבי **יתר התשלומים** על בסיס בלתי מגולם, בהעדר ראיה כלשהי להסדר תשלום נטו, מפורש או משתמע.

מכיוון שבשומת הניכויים המשיב ייחס את כל סכומי השיקים לשנת 2017 ובאותה שנה לא היו תשלומים לעארף מסוגים אחרים, למעשה הכוונה כאן היא לסכומי התשלומים המופיעים בשומה לשנים 2015 ו-2016, קרי $3,504,594 + 1,370,226 = 4,874,820$ ש"ח.

ט. התייחסות להיקף התשלומים הכולל שעמד בבסיס השומה

81. בסיכומיה (אך לא בכתב הערעור מטעמה), המערערת טענה לראשונה כי לא ניתן היה להוציא שומת ניכויים המתבססת על סכום כולל של תשלומים בגובה 8.226 מיליון ש"ח (מכל הסוגים: מזומן, העברות בבנק, שיקים דחויים), כאשר **החשבוניות** שנתקבלו מידי עארף הסתכמו בסך 4.414 מיליון ש"ח בלבד (כולל מע"מ) - ראו סעיף 35 לסיכומי המערערת.

אינני יכול לקבל טיעון זה ממספר נימוקים.

82. ראשית, יובהר כי שומת הניכויים הנדונה מבוססת על חשבון החו"ז של עארף בהנהלת החשבונות של **המערערת עצמה**, ולא על "מיטב השפיטה" של המשיב - דהיינו, כל מספרי הגלם סופקו על ידי המערערת, והמשיב **לא** הוסיף כל נתונים אחרים, פרי בדיקותיו.

83. שנית, כאשר כותבת המערערת (בסעיף 35 לסיכומים) כי **"אין מחלוקת כי אלו הן החשבוניות היחידות שהוצאו"** (הכוונה ל-14 החשבוניות שמופיעות בטבלת ריכוז שהמערערת הגישה) - הדבר איננו מדויק. בסעיף 24 לסיכומי המשיב מתייחס לחשבוניות אלה ומסתפק באמירה **"בין אם חברת עארף הוציאה חשבוניות מס**

4. בשנת 2015 עארף הוציאה למערערת חשבוניות בסכום כולל (ללא מע"מ) של כ- 3.76 מיליון ש"ח ואילו בדוחות הכספיים שלה לשנת 2015, הכנסתה הכוללת מפעילות עסקית הייתה 6.00 מיליון ש"ח.

נוספות בתקופה זו ובין אם לאו, וזאת מבלי להסכים כי טבלת הריכוז הנ"ל היא אכן ממצה.

84. שלישית, ההסבר בפי המערערת בסיכומיה לא נתמך בראיות. היא גורסת כי :

"החוב שנוטר לד.עארף, הסדר החוב והעובדה כי קיימים... תשלומים... בסך 8,226,029 ש"ח לעומת חשבוניות בסך כולל של 4,413,617 ש"ח, נובעים מתנועות כספיות בכרטיס החו"ז כנגד חשבון הבנק של פאר הדיור עצמה (חשבון בנק לאומי...), בחובה ובזכות, שאינם משקפים תשלומים לספק... כלומר מדובר בתנועות כספיות שמקזזות את עצמן, שלא משקפות תשלומים ששולמו בפועל."
(סעיף 36 לסיכומים)

ובסיכומי התגובה מטעמה ממשיכה המערערת ומסבירה כי :

"... מן המפורסמות היא כי צדדים מעבירים בינם לבין עצמם שיקים וכספים הלך וחזור, כדי לייצר בינם לבין עצמם נפח של תנועות מול הבנק, כדי לאפשר ניכיון שיקים אצל הספק בשיקים של המשלם ו/או להיפך ועוד. תנועות אלו משקפות היבטי מימון..."
(שם, בסעיף 6)

דא עקא, במקרה הקונקרטי המונח לפניי, המערערת לא השכילה לבאר את משמעות ה"תנועות הכספיות שמקזזות את עצמן" או להראות כי תוכן החו"ז מול עארף נוצר "כדי לייצר... נפח של תנועות מול הבנק". הנטל לספק ניתוח מפורט ומגובה בראיות בנושא זה היה מוטל על המערערת והיא לא הרימה אותו כלל. (בשולי נקודה זו יוער כי סכומי התשלומים בשומה חושבו על סמך צירוף כל הפעולות שמופיעות בעמודת ה"חובה" של החו"ז מול עארף - כלומר, כל פעולה שהקטינה את יתרת החוב כלפיה - ושם רואים בין היתר בפעולות במינוס (-) שמקזזות פעולות אחרות באותם סכומים, כך שהסך הכולל שהובא בחשבון בשומה הוא לכאורה **לאחר נטרול** קיזוזים אלה, וכאשר התוצאה הסופית איננה מושפעת מהם).

85. על כן, אינני יכול להסכים עם המערערת כי **"הסכום המהווה תקרה עליונה לקביעת שומה, הוא סכומי החשבוניות"** (סעיף 36 לסיכומים). לטעמי, נכון יותר לומר, כפי ששב המשיב והדגיש, כי **"רב הנסתר על הגלוי"** (ראו, בין היתר, סעיפים 25 ו-28 לסיכומי המשיב), וזאת כאשר נטל השכנוע רובץ על המערערת, כאמור.

אזכיר עוד בהקשר זה כי על רקע מצב הנתונים בתיק החלטתי לנהוג לקולא בסוגיית הגילום בכל הנוגע לתשלומים שאינם שיקים על פי הסכם מאי 2016 (ראו סעיף 80 לעיל).

י. **הקנסות שהוטלו מכוח סעיף 191א לפקודה**

86. במסגרת שומת הניכויים הוטלו על המערערת קנסות מכוח סעיף 191א לפקודה, הקובע לאמור:

"מי שבלי הצדק סביר לא ניכה את המס שהיה עליו לנכות על פי סעיפים 161, 164 או 170 יהיה חייב בקנס בשיעור של 15% מן הסכומים שלא ניכה."

כנגד הטלת הקנסות המערערת טוענת כי:

"הסעיף כולל מרכיב של שיקול דעת בהטלת הקנס, 'הצדק סביר', ובנסיבות תיק זה אין כל הצדק סביר לחיוב נוסף בקנסות. החברה מגישה דוחות באופן מסודר. לחברה רואה חשבון ומנהל חשבונות. טעויות בנוגע לניכוי במקור הינם דברים שקורים אצל כל עסק ובניהול שוטף של עסק עלולים להיווצר, באופן סביר, סיטואציות שבהן לא ינוכה מס במקור במקום שבו הוא אמור היה להיות מנוכה."
(מתוך סעיף 66 לסיכומי המערערת)

87. לא שוכנעתי מנימוקי המערערת בנושא זה. "ההצדק הסביר" עליו צריכים להצביע הוא לאי ניכוי המס כנדרש, ולא להטלת הקנס בהתאם לסעיף. נסיבות המקרה אינן מלמדות על תקלה מקרית ותמימה אצל המערערת, אלא על התעלמות מחובת הניכוי המוטלת עליה והעדפה מודעת מצדה לפרוע חלק גדול יותר מהחוב שלה כלפי עארף על חשבון הפרשת מקצת הכספים לביצוע ניכוי המס במקור, כנדרש על פי חוק. וכפי שסיכם זאת מר הררי עצמו, **"... יכול להיות שבחלק מהמקרים לא עבדתי מסודר..."** (עמוד 41, שורה 13).

88. בנסיבות אלה אינני מוצא פגם בשיקול דעת המשיב, שאיננו מסכים לביטול הקנסות.

יא. **סיכום**

89. לאור כל האמור לעיל, הערעור ברובו נדחה. עם זאת, ובהמשך לאמור בסעיף 80 לעיל, המשיב יערוך תיקון לשומת הניכויים באופן שלא ייעשה תחשיב מגולם לגבי אותם תשלומים לעארף שלא היו באמצעות הסדר השיקים.

90. לנוכח תוצאת פסק הדין, אינני מוצא צורך להידרש לשאלת קבילות מוצג מ/ש/9 שהמשיב ביקש להגיש במהלך הדיון.

91. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ש"ח. בקביעת סכום זה הבאתי בחשבון בין היתר את העובדה כי במהלך ניהול הערעור הצדדים השכילו לצמצם את יריעת המחלוקת בשני נושאים מהותיים ואף ניתן בשל כך פסק דין חלקי ביום 25.8.2022. גם הבאתי בחשבון ששומת הניכויים תוקטן במידה מסוימת.

סכום ההוצאות הנ"ל ישולם תוך 30 ימים.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ג' כסלו תשפ"ה, 4 דצמבר 2024, בהעדר הצדדים.

(-) שופט