



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2022

ע"מ 11-21-35897 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

פורין פאואר עובדים זרים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד קובי גולדמן

נגד

משיב

פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פמת"א (אזרחי)

החלטה

בפניי בקשה לעיכוב ביצוע החלטת המשיב לפיה מתקבולי המבקשת (המערערת) ינוכה מס במקור בשיעור של 6%.

רקע רלוונטי וטענות הצדדים בתמצית

1. למבקשת ניתן בעבר פטור מניכוי מס במקור. ביום 10.11.2021, המשיב קבע כי מתקבולי המבקשת ינוכה מס במקור בשיעור של 6%. המבקשת ביקשה לערער על החלטה זו, והיא הגישה את הערעור דנן.
2. לטענת המבקשת, סעיף 168 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), שמכוחו הוגש הערעור, קובע כי הוראות סעיפים 150 – 158 לפקודה יחולו על הערעור, ולפיכך, יש לעכב "באופן אוטומטי" את גביית המס השנוי במחלוקת, ובענייננו, את הניכוי השנוי במחלוקת.
3. מנגנון דומה להבטחת תשלום המס קבוע בהוראות סעיף 175 לפקודה, אשר מחייבות נישומים בתשלום מקדמות על חשבון המס. לעניין זה קבע המחוקק בסעיף 180(ב)(2) לפקודה, כי דין החלטה על הגדלת מקדמות, לעניין השגה וערעור, כדין שומה לפי סעיף 145 לפקודה (שומה לפי מיטב השפיטה), ולפיכך גם במקרה זה, יש לשלם אך את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2022

ע"מ 21-11-35897 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

4. למען הזהירות, המבקשת טוענת כי גם בהתאם למבחנים שנקבעו לעניין סעד זמני יש לעכב את ניכוי המס במקור. כך, סיכויי הערעור נוטים לטובתה, מאזן הנוחות נוטה לטובתה וגם שיקולי יושר עומדים לימינה.
5. מנגד טוען המשיב כי יש לדחות את הבקשה. בניגוד לנטען על ידי המבקשת, אין "עיקוב ביצוע אוטומטי" של החלטה בעניין ניכוי מס במקור. המערערת גם אינה מצביעה על עילה כלשהי להתערב בהחלטת המשיב או על טעם שבשלו יש מקום להעניק לה סעד זמני.

דיון והכרעה

6. לאחר שבחנתי היטב את טיעוני הצדדים, אני סבורה כי הצדק עם המשיב וכי אין לעכב את ביצוע החלטתו בדבר ניכוי המס במקור.
7. לעניין המסגרת הדיונית, בפקודה לא מופיעות הוראות שניתן מכוחן להשיג ולערער גם על החלטות פקיד שומה שאינן בגדר שומה, כגון הוראות בדבר ניכוי מס במקור, כבעניינינו. עם זאת, בית המשפט נמנע מלסגור שערי פני נישומים שביקשו להשיג על החלטות כאמור. מסקירת הפסיקה עולה כי בהעדר הוראות מפורשות בפקודה, יש שלוש דרכים שונות שניתן להשיג באמצעותן על החלטות שנוגעות לניכוי מס במקור, כאשר אף דרך לא נקבעה כהלכה.
8. **הדרך הראשונה**, בדומה לכל השגה על החלטת רשות מינהלית, בהעדר הוראות מפורשות אחרות, היא באמצעות הגשת עתירה לבג"ץ (וראו למשל בג"ץ 4035/17 **אבו טיר נ' מנהל רשות המיסים** (29.8.2017); רע"א 591/13 **חברת אפ - גרדאבל בע"מ נ' רשות המיסים בישראל**, פס' 4 (13.2.2013); ה"פ (מחוזי י-ם) 2284/03 **לוחות הגליל בע"מ נ' כונס הנכסים הרשמי - מחוז י-ם**, פס' 18 – 19 (9.10.2003)). במקרה שכזה, בדומה לכל עתירה אחרת שמתנהלת בפני בג"ץ, עצם הגשת העתירה אינו משהה את החלטת המשיב, ואם הנישום מעוניין לעכב את ההחלטה שניתנה בענייניו, עליו להגיש בקשה לסעד זמני.
9. **הדרך השנייה**, ונראה כי היא זו שמקובלת, היא באמצעות פנייה לבית המשפט המחוזי בהליך עיקרי שלא על דרך כתב תביעה (בעבר בדרך של המרצת פתיחה, וראו למשל, בג"ץ 4035/17 **אבו טיר נ' מנהל רשות המיסים** (9.5.2018) (להלן: "עניין **אבו טיר**"); ה"פ (מחוזי ת"א) 41032-12-15 **רום נ' פקיד שומה תל אביב 4** (7.2.2016) (להלן: "עניין **רום**")). גם במקרה שכזה, עצם פתיחת ההליך אינו משהה את החלטת המשיב ועל הנישום להגיש בקשה לסעד זמני אם ברצונו לעכב את שינוי שיעור הניכוי טרם החלטה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2022

ע"מ 21-11-35897 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

בהליך (וראו למשל ה"פ (מחוזי י-ם) 56689-12-12 אפ-גרדאבל בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (13.1.2013)).

10. **הדרך השלישית**, שבאה לידי ביטוי בגדרי בג"ץ 1652/12 א.ד. חן ניהול ואחזקות בע"מ נ' **פקיד שומה רחובות**, פס' 3 (29.2.2012) (להלן: "עניין א.ד. חן") ואליה מתייחסת המבקשת, היא באמצעות הגשת השגה למשיב, ואם זו נדחית, באמצעות הגשת ערעור מס על דחיית ההשגה.

11. לטענת המערערת, כאשר תקיפת ההחלטה נעשית בדרך השלישית, קרי, באמצעות הגשת השגה וערעור על ההשגה, יש להשהות את החלטת המשיב באופן "אוטומטי", בדומה להשהיית גביית סכומי המס השנויים במחלוקת בערעור על שומה לפי מיטב השפיטה ובערעור על הגדלת שיעור המקדמות.

12. אין בידי לקבל את הטענה, הן מבחינה **פרוצדורלית** והן מבחינה **מהותית**.

13. מבחינה **פרוצדורלית**, **ראשית**, כפי שניתן להיווכח מהאמור לעיל, עניין א.ד. חן, שמבחינה כרונולוגית הוא העניין המוקדם ביותר, לא נקבע כהלכה. ההחלטה האחרונה שהתקבלה בהרכב של שלושה שופטים בבית המשפט העליון בנוגע להשגה על החלטה בעניין ניכוי מס במקור היא בעניין **אבו טיר**, שם צוין, מבלי לקבוע מסמרות, כי "**ככל שהליך החקיקה לא יתקדם, יהיה מקום לשקול אפשרות לסעד חלופי בדרך של המרצת פתיחה בבית המשפט המחוזי בגדר המתווה שנקבע בבג"ץ 1921/94 סוקר נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, פ"ד מח (4) 237 (1994)**".

14. בהתאם, נראה כי הדרך המקובלת והראויה להשיג על החלטת המשיב, כל עוד לא ייקבע אחרת, היא הגשת בקשה בכתב לבית המשפט המחוזי (סעיף 54 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018) כשבקשה לסעד זמני בצידה. לפיכך, הנטל במקרה דנן רובץ על המבקשת, מבלי שמתקיים עיכוב "אוטומטי". אין לשנות ממהלך הדברים הרגיל, אך בשל הדרך בה בחרה המבקשת לצעוד.

15. **שנית**, אין ולא יכולה להיות מחלוקת, שסעיפים 167 ו-168 לפקודה, כלשונם, לא עוסקים בהשגה של הנישום על שיעור הניכוי שנקבע לו, אלא הם עוסקים בהשגה של **מנכה** המס במקור על שומה שהוצאה לו בנוגע לסכום המס שאותו היה חייב לנכות. עם זאת, על מנת לאפשר **למנוכה** להשיג על החלטתו של המשיב בדבר שיעור ניכוי המס במקור, נקבע בעניין א.ד. חן, כי גם הוא יכול להשיג ולערער על החלטת המשיב, מכוח סעיף 168 לפקודה. עם זאת, מטבע הדברים, מובן שהחלת סעיף 168 לפקודה גם על המנוכה ביחס לשיעור הניכוי נעשית בשינויים המחויבים, ואין כל הכרח שמבחינה מהותית יחולו על השגת המנכה ביחס לסכום שאותו היה חייב לנכות ועל השגת המנוכה ביחס לשיעור הניכוי, תנאים אלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2022

ע"מ 21-11-35897 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

16. ואכן, מבחינה מהותית, אין כל הצדקה לעכב את ההחלטה בדבר שינוי שיעור ניכוי המס במקור. לדידי, הכלל בדבר השהיית גביית המס שנתון במחלוקת חל כאשר המשיב מניח הנחות בניגוד להצהרת הנישום או כאשר המשיב מבקש לחרוג ולשנות מברירת המחדל. כך למשל יהיה בערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, בה המשיב קובע על פי שיקול דעתו את הכנסות הנישום. כך יהיה בערעור של המנכה לפי סעיפים 167 ו-168 לפקודה, שם פקיד השומה קובע לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכות. כך גם יהיה בערעור על החלטה בדבר הגדלת המקדמות לפי סעיף 180(ב)(2) לפקודה, שנעשית רק ביחס להפרש שבין סכום המקדמות הבסיסי, שלגבי גבייתו אין כל השהייה או עיכוב, לבין סכום המקדמות המוגדל, שנקבע על בסיס הנחה וציפייה של פקיד השומה להכנסות מוגדלות של הנישום.

17. לעומת זאת, בענייננו, ברירת המחדל באשר לשיעור הניכוי נקבעה בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977. בהתאם לאמור בתקנה 2 לתקנות, ברירת המחדל היא ניכוי מס במקור בשיעור של 20% או 30%, לפני העניין. כל עוד המשיב לא חורג מאותה ברירת מחדל, אין כל הצדקה לעכב את החלטתו. כלומר, נקודת המוצא לענייננו היא כי יש לנכות מס במקור בשיעור גבוה בהרבה מזה שנקבע למבקשת. אם המבקשת מעוניינת לשנות ממהלך הדברים הרגיל, כך שהמשיב יפחית מהשיעור שקבע לה במסגרת הקבוע בתקנות, עליה להגיש בקשה מסודרת לעניין זה באופן של בקשה לסעד זמני.

18. במילים אחרות, במקרה דנן, לא המשיב הוא שמבקש להגדיל את שיעור הניכוי, אלא המבקשת היא שעותרת להפחתתו. בהקשר זה אציין כי כידוע, כל שנת עומדת בפני עצמה (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' לשם, פס' 87 (2.1.2018)), כך שלמבקשת אין ציפייה קנויה כי שיעור ניכוי המס האפסי יישאר קבוע לתקופה בלתי מוגבלת. לו היה מדובר בענייננו בהחלטה של המשיב על ניכוי מס במקור בשיעור של 40% למשל, היה מקום, מבחינה מהותית, לעכב את ביצוע ההחלטה ביחס להפרש, עד להחלטה בהליך בכללותו. אולם, זה לא המקרה בענייננו, כך שאין לעכב את ביצוע החלטת המשיב וממילא הדברים נאמרים למעלה מן הצורך ומבלי לקבוע בהם מסמרות.

19. מכל מקום, ראוי כי המחוקק יאמר את דברו בעניין וכי המשיב יקדם את הליך החקיקה בנדון, כפי האמור בעניין אבו טיר, בהחלטה מיום 29.8.2017: "עד מועד הדיון, חזקה על המשיב כי יקדם תיקון חקיקה שיאפשר לעותר ולנישומים אחרים להשיג ולערער גם על החלטות פקיד שומה שאינן בגדר שומה". משעברו כמעט ארבע שנים וחצי מאותו מועד, הגיעה העת לתיקון החוק, בייחוד לאור חוסר הבהירות בעניין (וראו גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 ינואר 2022

ע"מ 35897-11-21 פורין פאואר עובדים זרים בע"מ נ' פקיד שומה חולון

ת"א (מחוזי י-ם) 71104-11-20 מנהל רשות המסים נ' ארגון סגל המחקר במשרד
הבטחון, רפא"ל ומשרד ראש הממשלה, פס' 14 (25.8.2021).

20. לא מצאתי גם לקבל את טענותיה החלופיות של המבקשת ביחס למתן סעד זמני בעניין.
המבקשת לא הגישה תצהיר לתמוך את טענותיה העובדתיות ולא המציאה התחייבות
עצמית כנדרש. די בכך בכדי לדחות את בקשתה. כמו כן, אני סבורה כי על פני הדברים
סיכויי ההליך אינם גבוהים מלכתחילה, שכן ההתערבות בשיקול דעתו של המשיב בעניין
זה שמורה לעילות "בג"ציות" (וראו פס' 1 לעניין רוס), ומחומר הראיות הראשוני שנפרס
בפניי, לא מצאתי כי המשיב חרג מסמכותו או נהג באופן שאינו הולם.
21. סיכומם של דברים, הבקשה נדחת. המבקשת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 7,000
ש"ח.

ניתנה היום, ט"ו שבט תשפ"ב, 17 ינואר 2022, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת