



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

קבוצת מרחב - אמפל בע"מ

מבקשים

ע"י עוה"ד מ. פורת ומ. סולמונוביץ ממושרד זיו שרון  
נגד

פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"י פרקליטות מחוז ת"א אזרחי עו"ד אריק ליס

### פסק דין

בפני תובענה למתן פסק דין המצהיר שהמבקשת זכאית לקבל לידיה מיידית את מלוא החזר המס העומד לזכותה (להלן: "המס ששולם ביתר" או "החזר המס"), אצל פקיד השומה למפעלים גדולים (להלן: "המשיב"), בגין הדו"ח שהגישה לשנת המס 2011, כאמור בסעיף 159א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה").

המבקשת טוענת שהמשיב התעלם מהוראות מפורשות שבפקודה וכן מפניות רבות של המבקשת להחזיר לה את המס ששולם על ידה ביתר, והעומד לזכותה להחזר בגין הדו"ח לשנת המס 2011.

### הרקע

1. ביום 3.7.12, הגישה המבקשת למשיב את הדו"ח לשנת המס 2011. ביום 28.7.12, נשלחה למבקשת הודעה ממוחשבת מאת המשיב, לפיו תוקצר על ידו דו"ח המס של המבקשת לשנת המס 2011, כשומה עצמית (00), כאשר בהתאם לחישוב המס, מגיע למבקשת יתרת מס להחזר ע"ס של 25,671,579 ₪ (להלן: "הסכום להחזר"). עוד צוין במכתב כי הסכום להחזר, יועבר לחשבון הבנק של המבקשת בתוך 45 ימים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

2. משחלף המועד, והסכום להחזר לא הושב לידי מבקשת, פנתה האחרונה באמצעות רו"ח מטעמה למשיב, על מנת לברר, מדוע טרם הושב סכום ההחזר לו זכאית המבקשת לידיה בהתאם לדין.

המבקשת הבינה מהמשיב כי העיכוב נובע מכך שההחזר נמצא בבירור של סמנכ"ל הגביה ברשות המיסים, ולפיכך ביום 4.11.12, פנתה המבקשת בכתב באמצעות מייצגיה, לסמנכ"ל גבייה ואכיפה ברשות המיסים, מר זאב פורת.

בפנייתה, ציינה המבקשת כי עיכוב הסכום להחזר, הינו בניגוד לדין, ולפיכך יש להשיב לה באופן מיידי את הסכום להחזר המגיע לה. לאחר שבמהלך מספר שבועות לא נענתה על מכתבה, פנתה המבקשת בשיחה טלפונית, באמצעות מייצגיה, לסמנכ"ל לגבייה ברשות המיסים, וזה השיב לה, כי הטיפול בעניין פנייתה נמצא בידיו של המשיב.

לאור תשובתו של סמנכ"ל הגבייה, פנתה המבקשת למשיב בכתב ביום 29.11.12, ובקשה כי יטפל בעניין בכך שיקיים את הדין ויורה להעביר לרשותה מיידי את הסכום להחזר לו היא זכאית בהתאם לדין. המבקשת ציינה באופן מפורש כי אי-היעתרות לפנייתה זו, תאלץ אותה לפנות לערכאות משפטיות.

3. לאחר שהמשיב לא הגיב לפניוניה בכתב, פנתה המבקשת ביום 4.12.12, פעם נוספת טלפונית (באמצעות מייצגיה), לפקיד השומה, מר אבי בכר, ובקשה ממנו, כי ידאג להשיב את הסכום להחזר, אשר מגיע למבקשת. ביום 5.12.12 התקיימה פנייה טלפונית נוספת ע"י המבקשת (באמצעות מייצגיה) אל המשיב, אך גם לאחר שיחה זו, טרם ניתנה הסכמה להחזר מיידי של מלוא הסכום להחזר. רק לאחר פניות רבות ושיחות טלפוניות של מייצגי המבקשת, עם פקיד השומה עצמו, ניאות המשיב להחזיר כמחצית ממלוא הסכום אותו המשיב חייב להשיב למבקשת בהתאם לדין.

ביום 11.12.12 הוחזר למבקשת ע"י המשיב סכום של 13,461,386 ₪ המהווה כמחצית מהסכום שעל המשיב להחזיר לידי המבקשת. ביחס למחצית השנייה, הודיע המשיב באופן מפורש למייצגי המבקשת כי אין בכוונתו להשיב סכום זה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

השומה בשלב א' הוצאה על ידי המשיב רק ביום 31.12.12, ורק לאחר הגשת התובענה.

המבקשת הגישה ביום 29.1.13 השגה על השומה הנ"ל. המחלוקת השומתית מצויה בעיצומם של הליכי שומה בהתאם להוראות הפקודה. בין המשיב לבין המבקשת מתנהלים בירורים ודיונים בנוגע להליך השומתי, לרבות חילופי מסמכים ומיילים.

נוכח הסירוב להחזיר את מלוא הסכום, הוגשה ביום 24/12/12 תובענה זו על דרך המרצת פתיחה, במסגרתה התבקש בית המשפט ליתן צו הצהרתי לפיו המבקשת זכאית לקבל לידיה מיידית את מלוא הסכום להחזר העומד לזכותה אצל המשיב, בגין הדו"ח שהגישה לשנת המס 2011.

### טיעוני המבקשת

4. המבקשת טוענת שהמשיב מעכב החזר מס שלא כדין בניגוד להוראות סעיף 159א' (ב) לפקודה, ודוחה ללא כל אסמכתא חוקית את החזר המס, בניגוד לדין. המשיב חייב להחזיר את המס ששולם ביתר בתוך 90 ימים מיום הגשת הדוח או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח. למרות ששני המועדים הללו חלפו המשיב לא החזיר את מלוא המס ששולם ביתר.

5. עוד מוסיפה המבקשת וטוענת שהמשיב הפר את חובת תום הלב המוגברת החלה עליו מעצם היותו חלק מהשירות הציבורי. סירובו של המשיב, להשיב למבקשת את הסכום להחזר, שמשמעותו הינו מס ששולם על ידה ביתר, מלבד שהינו מנוגד לפקודה, הרי שהוא מפר ברגל גסה את חובת תום הלב המוטלת על המשיב.

### טיעוני המשיב

6. לעמדת המשיב, הנתמכת בהלכה הפסוקה, לא מוטלת עליו חובה לבצע את החזר וזאת מאחר שאם יתברר בעקבות ההליך השומתי כי על המבקשת לשלם את המס שיושב לה עתה, לא ניתן יהיה לגבותו ממנה. חשש זה של המשיב נסמך על מצבה הכלכלי הרעוע של המבקשת ושל הקבוצה אשר היא מהווה חלק מרכזי בה, כפי שהוכח במהלך דיון ההוכחות שנערך ביום ה-5.5.2013.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

7. לטעמו של המשיב הסיכוי שהמבקשת תהיה חייבת בתשלום המס אשר את השבתו היא מבקשת עתה, הינו גדול ביותר, שכן ההפסד הנדרש במסגרת הדו"ח שהוגש על ידה, אותו היא מבקשת לקזז כנגד רווח ההון שנוצר לה, הינו מופרך ונראה כי הוא בא לאוויר העולם רק על מנת ליצור באופן מלאכותי את הזכאות להחזר המס על פי הדו"ח.

### דיון והכרעה

8. סעיף 159א' (ב) לפקודה, שכותרת השוליים שלו היא החזר מס יתר בעקבות הדו"ח, מתווה את המועדים והתנאים שבעטיים על המשיב להחזיר לנישום מס ששולם ביתר, וזה לשונו:

**"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 החזר".**

אין מחלוקת בין הצדדים שהדו"ח לשנת 2011 הוגש על ידי המבקשת למשיב ביום 3.7.12. הדו"ח הוגש בהתאם לסעיף 131 לפקודה בסעיף שתי חלופות למועדים ולתנאים לפיהם על המשיב להשיב את המס ששולם ביתר על הסכום שהמבקשת חייבת בו על פי הדו"ח שהגישה לפי סעיף 131.

על פי החלופה השנייה יש להחזיר את המס ששולם ביתר ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח. במקרה דנן המדובר בדו"ח המס לשנת 2011, ולכן על פי חלופה זו היה על המשיב להחזיר את המס ששולם ביתר לא יאוחר מיום 31.7.12.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

על פי החלופה הראשונה - 90 ימים מיום הגשת הדו"ח - הדו"ח הוגש ביום 3.7.12, ומשכך ביום 1.10.12 חלפו מניין 90 הימים במסגרתו הורה המחוקק למשיב להחזיר את המס ששילם ביתר.,

היות ויש לבחור את החלופה המאוחרת, הרי שמיום 1.10.12, על פי לשון החוק היה על המשיב להחזיר למבקשת את המס שנגבה ביתר.

השומה בשלב א' הוצאה על ידי המשיב ביום 31.12.12, ורק לאחר הגשת התובענה המבקשת הגישה ביום 29.1.13 השגה על השומה.

9. סעיף נוסף המאפשר למשיב במקרים חריגים לעכב מחצית מהחזר המס הוא סעיף 160א(א), שכותרת השוליים שלו "החזרת מס יתר בעקבות שומה". הסעיף מאפשר לעכב עד מחצית מההחזר, רק במקרים בהם ההחלטה להוציא שומה לפי מיטב שפיטה, יצאה על ידו לפני שחלפו 90 הימים מיום הגשת הדו"ח. במקרה שלפנינו 90 הימים מיום הגשת הדו"ח חלפו ביום 1.10.12. המשיב לא הוציא למבקשת עד מועד זה שומה לפי מיטב השפיטה, אלא רק ביום 31.12.12 ומשכך, המשיב אינו יכול להשתמש בסעיף 160א(א) ולעכב עד מחצית מההחזר. המבקשת התייחסה לסעיף זה בסיכומיה, אם כי הסעיף לא אוזכר בסיכומי המשיב ולכן אין מקום לדון בחלותו של הסעיף הנ"ל על העניין דנן.

**ההכרעה בתובענה תיגזר בין היתר מהתשובה לשאלה האם פרק הזמן הנקוב בסעיף 159 א' (ב) הנ"ל, ניתן להארכה על ידי המשיב.**

10. העיקרון הוא שמס השנוי במחלוקת יוותר בתקופת הביניים בידי הנישום עד להכרעה בחובת הנישום לשלם את המס. בהתאם לסעיף 183 לפקודה אם הוגשה השגה או בהתאם לסעיף 184 לפקודה במידה שהוגש ערעור יבוצע תשלום רק לגבי יתרת המס שאינה שנויה במחלוקת. לא זו אף זו, גם לאחר שהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה ולאחר שההשגה על השומה נדחתה, יוחזק המס השנוי בידי הנישום. ראה ע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נד(3) 174, 178-ב-ג, להלן: "עניין הארגון"



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

11. עיקרון זה תואם את הראייה בזכות הקניין כזכות יסוד, ובוחר באמצעים שיש בהם לפגוע במידה פחותה בזכות האמורה, עד להכרעה בשאלה אם אכן קיימת חובת תשלום מס. עם מתן החלטה שיפוטית, כאמור, ההנחה היא, שגם אם יש בעצם החיוב, פגיעה כאמור, הרי היא נעשתה בהתאמה לתנאים של פסקת ההגבלה (ראו פסק דינה של כב' השופטת וסרקרוג ה"פ (חי') 95/07 עצי גופר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה מיום 4/9/07 פורסם בנבו להלן: "עניין עצי גופר").

12. כלל נוסף שחשוב לענייננו הוא שמתקיימת חזקה לטובת הנישום לאמיתות תוכנו של הדו"ח וזאת במידה שהוא מנהל פנקסי חשבונות שלא נפסלו ומגיש דו"ח הממלא אחר התנאים שבסעיף 131 לפקודה.

13. החזקה האמורה ניתנת לסתירה על ידי פקיד השומה במסגרת סמכותו לערוך הבדיקה עוד בטרם הוצאה שומה בהתאם למועדים והתנאים הנקובים בסעיף 159 לפקודה או בעקבות עריכת שומה בהתאם למועדים והתנאים הנקובים בסעיף 160 לפקודה.

14. אין לקבל את העמדה שלפיה עצם הוצאת שומה שוללת החזר מס על-פי דוח, שכן עמדה זו נמצאת בסתירה לעיקרון כי מס שנוי במחלוקת לגיטימית יוחזק בידי הנישום. לא זו אף זו, היא מרוקנת מתוכן, את סעיף 159א(ב) לפקודה, שביקש להעניק החזר מס זמני לנישומים עד שיסתיים הליך השומה הסופי (ראו עניין הארגון בע' 178 – ג).

15. לפיכך כאשר עולה טענה, המפורטת בדו"ח כדין שהוגש על ידי הנישום, והנתמך בפנקסים קבילים או במסמכים חשבונאיים כקבוע בפקודה, כי בוצע תשלום מס ביתר ואפילו חולק המשיב על טענת הנישום, קמה חובה על פקיד השומה לאחר עריכת בדיקה מזורזת, קצובה במועד הקבוע בסעיף, להחזיר לנישום את המס ששולם ביתר

16. סעיף 159א' הנ"ל מעמיד את הנישום ששילם מס ביתר במצב דומה לנישום אחר שלא ביצע תשלומי מס כאמור. והעיקרון המנחה הוא כאמור בתקופת הברור והבדיקה של הדו"ח, כספי מס ששולמו ביתר יוחזרו לנישום.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

17. תפקידו של סעיף 159 א (ב) לפקודה הינו לתחום את משך הזמן העומד לרשותו של הפקיד בו עליו להחליט. תכליתה של קביעת פרק זמן בו צריכה הרשות המנהלית לקבל החלטה, היא, בין היתר, צמצום חוסר הוודאות המשפטית בה שרוי אדם כאשר טרם ניתנה בעניינו החלטה. לא ניתן להגשים את תכליתה של מגבלת הזמן שקצב המחוקק לפקיד השומה מבלי שזו תהיה ידועה גם לנישום עצמו.

18. הנה כי כן תמים דעים אנכי עם עמדתה של כב' השופטת וסרקרוג בעניין עצי גופר ועמדתו של כב' השופט גורן (כתוארו אז) בה"פ (ת"א) 1023/91 יורם אינגביר נ' פקיד השומה, תל אביב – 3 פ"מ תשנ"ג(1) 106 מיום 16/7/92 (להלן: "עניין אינגביר").

בעניין אינגביר מתייחס כב' השופט גורן לפרשנות של סעיף 159א(ב) ולתיחום המועדים נקבע שם כי כשם שגביית המס נעשית בכמה שלבים, ויכול שתעשה גבייה מוקדמת בדרך של תשלום מקדמות, כך גם החזר מוקדם יכול שיעשה עוד לפני שהתבררה חבותו האמיתית של הנישום, והדו"ח שהגיש משמש למקור החבות בין לצורך תשלום המקדמה ובין לצורך החזר מס ביתר, על אף היותו "החזר זמני".  
ובלשון פסק הדין:

**"המחוקק מקנה לפקיד השומה פרק זמן קצוב לבדיקה האם על פניו תקין הדו"ח שהוגש, וקובע באופן חד משמעי כי היה ולא יתגלה פגם בדו"ח תוחזר לנישום היתרה תוך 90 יום (ויתרה מזאת) האחריות להחזר הכספים מוטלת על כתפי שלטונות המס, ואין הנישום נדרש לבקש את החזר... (ה-209).**

19. האפשרות לעכב את ביצוע החזר מעבר לתקופה הקבועה בסעיף מרוקנת את סעיף 159 א (ב) מתוכן. כפי שאנו דורשים מנישום לעמוד במועדים, כך גם יש לדרוש מהמשיב לעמוד במועדים. כשמדובר במשיב יש לו חובת זהירות מוגברת כלפי הנישום ויש לדרוש לדרוש ממנו התנהלות קפדנית יותר. הלכה היא שחובת ההגנות המוטלת על רשות המס לצד חובת תום הלב, גבוהה ורבה מזו המוטלת על נישום (ראו בג"צ 164/97 קונטרם בע"מ נ' משרד האוצר- אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב (1) 289). כפי שצוין לעיל תמים דעים אנכי עם פסקי הדין בעניין עצי גופר ואינגביר לפיהם פרשנות הנראית על פניה דווקנית, יש בה לעיתים להגן טוב יותר על זכות הנישום ועל תקינות ראויה של רשות מינהלית במיוחד כרשות מס.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

20. עמדה זו הולמת את הפסיקה העדכנית של בית המשפט העליון כך למשל בית המשפט העליון חידד את הצורך בעמידה בסד זמנים בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי 22.4.2007 פורסם בנבו להלן: "עניין סמי"

בעניין סמי (22.4.2007). נקבע כי מרוץ הזמנים נפסק רק כאשר נתן פקיד השומה החלטה וזו הועברה לידיעת הנישום. בכך תוגשם התכלית שעומדת ביסוד קביעת סד הזמנים: צמצום חוסר הוודאות בה שרוי מי שטרם ניתנה בעניינו החלטה. (ראו גם רע"א 429/12 יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה מיום 6/1/13 פורסם בנבו).

21. אשר על כן יש מקום ליתן פירוש דווקני למועדים הנקובים בסעיף 159א'. דהיינו, החלטה של המשיב, כי לא מתקיימים התנאים המזכים בהחזר, לפי סעיף 159א לפקודה צריכה להתקבל באותה תקופת זמן קצוב. לא ניתנה החלטה כאמור יש להשיב לנישום את המס ששולם ביתר.

### האם ניתן להסתמך על הלכת ברקת במקרה דנן

22. המשיב תומך טיעוני על פסק דינו של כב' השופט גרוניס כתוארו אז בברע"א 1298/07, פקיד שומה רמלה נ' איתי ברקת (פורסם בנבו 1/7/07 להלן: "עניין ברקת"). כמו כן מסתמך המשיב על ה"פ (י-ם) 61045-01-12 א.ע. משכן בניה ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 2, (פורסם בנבו, ניתן ביום 20.1.2013). פסק דינו של כב' השופט יעקובי מבית המשפט המחוזי בירושלים (להלן עניין "משכן בניה"). המסתמך על הלכת ברקת.

23. לטענת המשיב הפסיקה קבעה כי לצורך הכרעה בשאלה האם יש להשיב מס ששולם ביתר יש לשקול גם מה יהיו סיכויי הגביה מהנישום, אם יתברר בסופו של ההליך השומתי כי עליו להשיב את המס שהוחזר לו.

24. בעניין ברקת הגיש הנישום דוחות שעל פיהם הוא היה זכאי להחזר מס ופקיד השומה הוציא לו שומות לאחר 90 הימים הקבועים בסעיף 159א' לפקודה. על סמך סעיף זה ביקש הנישום מבית המשפט שיחייב את פקיד השומה להשיב לו את המס ששולם ביתר, לטענתו, על פי הדוחות. בית המשפט המחוזי (כב' השופט





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

אלטוביה), נעתר לבקשתו, וברע"א שהוגשה לעליון קיבל כב' השופט גרוניס (כתוארו דאז) את עמדת פקיד השומה: וכך קבע כב' השופט גרוניס:

**"מוכן אני להניח, מבלי להכריע, כי סעיף 159א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן - הפקודה) חל במקרה הנוכחי. אין בכך כדי להביא בהכרח לקבלת בקשתו של המשיב לקבל את החזר המס עוד לפני הכרעה סופית. שתי עובדות בולטות חייבות לקבל משקל במקרה הספציפי: האחת, שהמשיב מתגורר דרך קבע בחו"ל, והאחרת כי אין לו נכסים בארץ. היה ובסופו של הליך יסתבר כי על המשיב להשיב למבקש את כספי החזר, עלולה להתעורר בעיה מבחינת אפשרות הגבייה."**

המשיב סבור שבעניין דנן חלים הדברים מכוח קל וחומר. שכן, בעניין ברקת המחלוקת בין הצדדים היתה מתי חדל הנישום להיות תושב ישראל. מדובר במחלוקת לגיטימית. כפי שיובהר להלן, לשיטת המשיב המחלוקת בענייננו איננה מחלוקת לגיטימית.

25. מעיון בפסק דינו של כב' השופט אלטוביה מבית המשפט המחוזי בתל אביב (עמ"ה 1171/05 ברקת נגד פקיד השומה פס"ד מיום 30/11/06) הגיש המערער בקשה להחזר סכומי מס שנויים במחלוקת המוחזקים בידי המשיב, סכומים שהועברו לידי המשיב בדרך של ניכוי במקור מאת מעביד. המערער טען כי הוא זכאי להחזר עפ"י סעיף 159א' לפקודה. המשיב הגיש בקשה לפי סעיף 194 לפקודה, שביהמ"ש ייתן צו המורה על עיקול סכומי המס שנוכו במקור משכרו של המשיב והמוחזקים בידי המשיב לשם הבטחת סכום המס בהתאם לצווים המצויים בערעור.

26. ביהמ"ש המחוזי קיבל את בקשת המערער, דחה את בקשת המשיב וקבע שסעיף 159א נועד לאפשר לנישום להותיר בידי המשיב אך את המס שהוא חב בו עפ"י הדו"ח שהגיש וזאת בתקופה עד שתצא מלפניו שומה חלוטה, קרי לאחר הליכי ההשגה והערעור. עמידה בתנאי הסעיף תאפשר החזר מס שנוי במחלוקת. ברגיל מי שאינו חב בהגשת דו"ח, לשון סעיף 159א אינה מאפשרת לו לתבוע השבת מס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ביתר מכוח סעיף זה ונותר רק סעיף 160 ככלי להשבת מס ביתר לאחר גמר הליכי השומה, כאשר הדו"ח המעיד על תשלום מס ביתר הוא דו"ח שנועד לשם כך. בעניין ברקת הוגשה על ידי המשיב בקשה לעיקול בהתאם לסעיף 194 לפקודה ובקשר לכך קבע כב' השופט אלטוביה שבימ"ש ייעתר לבקשת המשיב להפעלת סעיף 194 רק כאשר ישנן ראיות ממשיות כי נעשה מעשה, או מחדל שיש בו משום סיכול מכוון של הגביה, או חשש העולה מנסיבות מצטברות ומבוססות, אשר תכליתן סיכול הגביה. בנוסף, כשמדובר בהפעלת סעיף 194 בשלב הערעור יש לבחון ולו לכאורה את סיכויי הערעור להתקבל ואת סבירות השומה בכלל זה. זאת, מאחר שמדובר בסעד ארעי שיש בו משום פגיעה בקנינו של הנישום ושהוא מנוגד לנקודת המוצא הקבועה בסעיפים 183-184 בדבר העדר חובת תשלום מס שנוי במחלוקת.

מאחר שהיה מדובר בתושב חוץ, קבע בית המשפט המחוזי שאין מקום לחייב תושבי חוץ שטרחו והגישו דו"ח החזר או דו"ח רגיל על מנת לקבל את כספם בחזרה להותיר את כספם כערובה בידי המשיב, אך משום שאין להם נכסים בישראל וכי יקשה בשל כך לגבות מהם בבוא היום את המס החלוט. לכך אין להסכין אלא במקרים קיצוניים וחריגים, כאשר בין השיקולים שישקלו בראשית הבחינה תהא קיומה של חבות מס קרובה לודאית. לפיכך בעניין ברקת לאחר שבית המשפט המחוזי מצא שאין חשש ממשי לסיכול הגביה דחה את בקשת המשיב להפעיל את סעיף 194.

המשיב הגיש בר"ע על החלטתו של כב' השופט אלטוביה שנדונה בפני כב' השופט גרוניס (כתוארו אז) אשר הפך את החלטת בית המשפט המחוזי.

27. בעניין ברקת בית המשפט העליון לא הכריע אם סעיף 159א' חל על עניינו של ברקת ובהנחה שהוא חל אין בכך להביא בהכרח לקבלת הבקשה. על פי פסק דנו של השופט גרוניס בעניין ברקת שתי עובדות בולטות חייבות לקבל משקל במקרה הספציפי: האחת, שהמשיב מתגורר דרך קבע בחו"ל, והאחרת כי אין לו נכסים בארץ. שכן, היה ובסופו של הליך יסתבר כי על המשיב להשיב למבקש את כספי ההחזר, עלולה להתעורר בעיה מבחינת אפשרות הגביה.

28. נראה שההכרעה בעניין ברקת נפלה בעיקר בשל העובדה שהיה מדובר בתובע שהוא אזרח חוץ והקושי לאכוף פסק דין של מיסים במדינות הים, במידה שימצא שברקת חייב בתשלום מס, ובלשונו של כב' השופט גרוניס:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

"אין להתעלם מכך שבהליך אזרחי רגיל ייטה בית המשפט לחייב תובע, שהינו תושב חוץ, במתן ערובה להוצאות. משמע, עובדת היותו של תובע תושב חוץ הינה בעלת משקל במקרים מסוימים. נראה שכך אף צריך להיות כאשר מדובר בנישום המגיש ערעור מס ומבקש החזר עוד טרם נסתיים הליך הערעור. שיקול נוסף שיש לקחתו בחשבון הוא שבמשפט המקובל קיים כלל לפיו בתי המשפט של המדינה לא יאכפו פסק דין זר הכולל חיוב במס ולא דרישת מס של מדינה זרה" (ראו סעיף 2 לפסק הדין בעניין ברקת)

29. במובחן מעיין ברקת, בענייננו המפקח הודה בחקירתו הנגדית שהמשיב לא הפעיל כנגד המבקשת את סעיף 194 לפקודה; לא פסל את ספרי המערערת לא לשנת 2011 ולא בכלל (ראו עדותו של ר"ח חורי מטעם המשיב; פרו' עמ' 29 ש' 31- עמ' 30 ש' 3). בענייננו מדובר בחברה תושבת ישראל, פעילה, דוחותיה הוגשו כדין בוקרו, אושרו ונחתמו על ידי משרד קסלמן שהינו משרד מוביל, ללא כל הסתייגות או הימנעות. יש בין המשיב למבקשת מחלוקת שאמורה להתברר בהליך השומתי. המדובר במחלוקות במסגרתן אף אישר המשיב את הבקשה לתיקון שומות לשנים 2008-2009.

30. באשר לפסק דין משכן לבנין, גם שם הפעיל המשיב את סעיף 194 כלפי החברה. בנוסף, ספרי החברה נפסלו לשנת המס הרלוונטית לבקשת ההחזר; בדוחות שהגישה החברה הנישומה שם, הייתה הערת עסק חי והיא עצמה הודתה שהיא נאלצה להפסיק את פעילותה העסקית תוך הותרת שובל של חובות שהגיע מועד פירעונם. לעניין זה מקובלת עלי עמדת המבקשת לפיהם אין אלה הם פני הדברים בענייננו - עת לא הופעל כלפי המבקשת סעיף 194, לא נפסלו ספריה, לא הייתה הערת עסק חי, אין הפסקת פעילות, ואין חובות למעט החוב לבנק שמצוי בהליך הסדר.

31. אשר על כן אין הנדון דומה לראיה, פס"ד בעניין איתי ברקת ומשכן לבניין, עליהם משתית המשיב טיעונו אינם רלוונטיים לענייננו כלל ועיקר. כפי שהובהר בעניין ברקת המשפט שקל בית המשפט במסגרת שיקוליו למניעת ההחזר שני טעמים עיקריים: שהנישום היה תושב חוץ ואין לו כל נכסים בארץ. המשיב שם הפעיל כלפי הנישום את סעיף 194 לפקודה וביקש להטיל עיקול על כספי החזר המס



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הנמצאים אצלו. לא אלה הם פני הדברים בעניינו עת המשיב עשה דין לעצמו, לא פעל בפניה לבית המשפט בהתאם לסעיף 194 לפקודה. המדובר במבקשת תושבת ישראל, ובעלת נכסים, שהגישה דוחות מס במועד וספריה לא נפסלו. השאלה היא מה משמעות יש ליתן לעובדה שהמשיב בחר שלא לעשות שימוש בסעיף 194.

אי עשיית שימוש בסעיף 194 לפקודה.

32. בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה שכותרת השוליים שלו גביית מס במקרים מיוחדים:

(א) היתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת, רשאי הוא –

(1) אם כבר נשום אותו אדם לענין אותה הכנסה או שהוא חייב לגביה בתשלום מקדמות - לדרוש בהודעה בכתב, שהאדם יתן מיד ערובה, כדי הנחת דעתו של פקיד השומה, לתשלום המס שנשום, או המקדמות שהוא חייב בהן;

(2) אם עדיין לא נשום האדם כאמור - לשום אותו לפי סכום ההכנסה שעליה נמסר הד"ח, ואם לא מסר אותו אדם ד"ח או שמסר ואינו מניח את דעתו של פקיד השומה - לפי סכום סביר בעיני פקיד השומה;

(3) אם עדיין לא היה האדם חייב למסור ד"ח על אותה הכנסה - לדרוש ממנו בהודעה בכתב לערוך מיד ד"ח ולאחר מכן יהא פקיד השומה רשאי לפעול לפי האמור בפסקה (2).

(ב) שומה שנערכה לפי סעיף קטן (א)(2) ימסור פקיד השומה הודעה עליה וכל מס שנשום לפי אותה שומה ישולם מיד עם מסירת ההודעה.  
(ג) לא שילם הנישום את המס או לא נתן את הערובה לפי סעיף קטן (א)(1), רשאי בית המשפט המוסמך על פי בקשת פקיד השומה, לתת צו, אף שלא בפני הנישום –

(1) על עיכוב יציאתו מהארץ;

(2) על עיקול רכושו....."



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

עיקול המוטל מכח הוראת סעיף 194 לפקודה, הינו צו זמני שיש ליישם לגביו, כאמור, בשינויים הנובעים מן העניין, מבחנים זהים באשר לעיקול זמני המוטל על פי הוראות דין אחרות (בש"א (מחוזי ת"א) 17977/01 פקיד שומה גוש דן נ' צין דוד, פורסם בנבו, ניתן ביום 19.12.02).

33. ברע"א 8420/96, דן מרגלית נ' משכן בנק הפועלים למשכנתאות, פ"ד נא(3), 789, עמ' 795-796, עמד כב' המשנה לנשיא, כב' השופט שלמה לוי, בהתייחסו לעיקול זמני המוטל על פי התקנות, על העקרונות הישימים בהטלת עיקול זמני לאור חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, באומרו:

**"המפנה חל עם חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, שהכיר בזכות הקנין כזכות חוקתית (סעיף 3), והסב את תשומת הלב גם לשיקולים שעל בית המשפט לשקול בבואו לתת צו זמני; ובמה נשתנה לענין זה צו זמני מסעד סופי? שהצו הזמני, שניתן מעצם טבעו, שלא על יסוד ראיות מלאות, עשוי לפגוע שלא כדין בקניינו של הנתבע, בעוד שהסעד הסופי ניתן לאחר בירור מלא של זכויות בעלי הדין; גברה ההכרה שבתו המשפט נדרשים ליתר זהירות מאשר בעבר במתן צווים זמניים, וכמו בסוגיות אחרות, נדרשים עתה בתי המשפט לערוך איזון בין האינטרס של התובע שהנתבע לא יכשיל בתקופת הביניים שעד למתן פסק הדין את ביצועו, לבין האינטרס של הנתבע שזכות קניינו לא תיפגע יתר על המידה על יסוד תשתית ראייתית בלתי מלאה"**

ובהמשך :

**"לא די בכך שהמבקש צו עיקול יסמוך את תובענתו ב"מסמך או בראיות מהימנות", אלא שומה עליו גם לשכנע את בית המשפט, או הרשם, "כי אי מתן הצו עלול להכביד על ביצוע פסק הדין". הדגש במתן צו העיקול עבר איפוא מהצורך לייחד נכסים לשם ביצוע עתידי של פסק הדין, לצורך למנוע שינוי מצבו של המבקש לרעה עד למועד פסק הדין. לענין זה רלבנטית השאלה אם אמנם עומד המשיב להבריח את נכסיו או לעשות מעשה אחר שיש בו כדי להכשיל את פסק הדין ושומה על בית המשפט לבחון את מאזן הנזקים ולשקול את מאזן האינטרסים הקיים בין המבקש לבין המשיב."**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

וראה גם דברי כב' השופט אור ברע"א 5935/97, רוני סיני נ' יעקב גלנץ ואח', פ"ד נב(1) 193 (להלן - "פס"ד סיני"):

"עיקול זמני אינו ניתן "על דרך השגרה" [רע"א 5245/95] סיגנל שירותי אלקטרוניקה בע"מ נ' דנבאר בע"מ, דינים עליון, כרך מג' 456]. עם חקיקת חוק יסוד כבוד האדם וחירותו, שהכיר בזכות הקניין כזכות חקיקתית, על בית המשפט לייחס חשיבות רבה יותר מבעבר לאיכות של הראיות הבאות לתמוך בבקשת העיקול ובכמותן. כך נקבע ברע"א 8420/96 הנ"ל, הדבר אף מוצא חיזוק בתיקונים מתשנ"ו ותשנ"ז של התקנות".

34. המבקשים את העיקול נדרשים להוכיח כי קיים חשש סביר, כי אי מתן הצו עלול להכביד על ביצוע פסק הדין, וכי קיימת להם, בראיות מהימנות לכאורה, עילת תביעה.

המשיבים בבקשה לעקול אינם נדרשים להוכיח, כי ייגרם להם נזק ממתן צו העיקול. מבקש העיקול הוא אשר צריך להוכיח הכבדה על ביצוע פסק הדין. וכדברי כב' השופט גרסטל (כתוארה אז) בע"א 2052/01, אלרוב נדל"ן ומלונאות נ' רובנר דוד, (לא פורסם):

" על פניו מתקבל הרושם כי תקנות אלו מקשות עוד יותר במתן צו עיקול זמני, שכן בנוסף על היסוד הראשון (ראיות מהימנות לכאורה המקימות עילת תובענה) הוחמרו הדרישות לקיומו של היסוד השני, ועתה נדרשות ראיות מהימנות לכאורה לכך שאי מתן הצו העיקול יכביד על ביצוע פסק הדין לכשיינתן. היינו, בבואו לבחון את היסוד השני, לא עוד יבחן בית המשפט את השאלה האם אי מתן צו העיקול יכביד על ביצוע פסק הדין, אלא האם קיימות ראיות מהימנות לכאורה כי אי מתן הצו עשוי להכביד על ביצוע פסק הדין".

35. מרכז הכובד של תקנה 374(ב), הוא הצורך להוכיח הכבדה על ביצוע פסק הדין, אשר תיווצר למבקש אם לא יינתן הצו המבוקש. השאלה היא מה משמעותה של אותה הכבדה: לפי גישה אחת, נדרש המבקש להוכיח כי המשיב ביצע מעשי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הברחה של נכסים או מעשים אחרים המעידים על החשש שבעתיד ימנע או יסכל את ביצוע פסק הדין. לפי גישה אחרת, אין התקנה מצמצמת את עצמה רק למקרים אלו של הברחה, אלא היא חלה בכל מקרה שבו נוצר חשש שבבוא היום לא ניתן יהיה לממש או לבצע את פסק הדין, אם לא יינתן צו העיקול. אפשרות כזו היא כאשר התביעה עוסקת בסכום רב, ואילו בידי הנתבע מצוי סכום כסף קטן. במצב כזה, סכום הכסף הקטן עלול להעלם, אם לא ייתפס וביהמ"ש ישים עליו יד, ובמקרה כזה לא ניתן יהיה לבצע את פסק הדין. לפיכך, קיימת הכבדה לפי גישה זו, במקרה שבו הנתבע עומד בפני תביעה בסכום העולה בהרבה על יכולתו הכספית הנוכחית. ההכבדה נובעת מכך, שאמצעיו הקיימים של הנתבע אינם מספיקים והם עלולים להעלם כעשן ברוח עד יום מתן פסק הדין. שונה מצבו של אדם בעל יכולת לשלם את פסק הדין כאשר יכולתו מוכחת והוא בעל אמצעים רבים. לגבי אדם זה, יש להוכיח חשש למעשי הברחה ואם אין כאלה, או אין חשש לכאלה, יספיק כספו לשלם את פסק הדין, ואין צורך לעקל את רכושו. על פי נוסחן של התקנות, מחוקק המשנה לא צמצם את התקנה רק למקרים של הברחת נכסים, אלא קבע כי התקנה חלה בכל מקרה של הכבדה. (ר' פסק דינו של כב' השופט אזר בת"א 001781/03 (ת"א) רבינוביץ נגד נאמן (לא פורסם) )

36. הנה כי כן, צו עיקול ניתן היום בזהירות ובמתינות ורק במקרה המחייב את נתינתו. מתן הצו המבוסס על תקנה 374 (ב) לתקנות סד"א מחייב להביא בחשבון בראש ובראשונה האם קיימות ראיות מהימנות לכאורה הן לזכות המבקשת אך גם לחשש מפני הכבדה על ביצוע פסק הדין העתידי או בענייננו הכבדה על גביית כספים מנישום על פי פקודת מס הכנסה.

37. סעיף 194 הוא דרסטי וקיצוני, ומאפשר לפקיד השומה, לגבות כסף באופן מידי, עוד בטרם נהפך סכום מס, לחוב סופי. בין השאר מאפשר הסעיף הטלת סנקציות בדמות עיכוב יציאה מהארץ, והטלת עיקולים על רכוש, עוד בטרם נעשה בירור ענייני הנוגע למס. הסעיף נותן גם בידי פקיד השומה שתי סנקציות חריפות נוספות שפוגעות באופן מידי וקיצוני בנישומים: הנישום מאבד שלב חשוב בדיוני השומה (שלב א') ועובר ישר לשלב ההשגה. והנישום לא יכול להגיש השגה וערעור אלא אם שילם את המס המגיע לפי דרישת פקיד השומה, או שנתן ערובה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

38. עולה אפוא שהשיקולים הפועלים בהפעלת סעיף 194 זהים לשיקולים אותם יש לשקול כאשר דנים בעיקול זמני. נוכח הדרסטיות של סעיף 194 ופגיעתו בזכות הקניין של הנישום, ובזכות הטיעון שלו, על פקיד השומה להראות בראיות של ממש כי יש חשש של ממש לסיכול גביית המס. לאור זאת יש לעשות בו שימוש רק באותם מקרים בהם ישנן ראיות לכאורה שהנישום לא ישלם את המס בו חויב. ראה: בש"א 17977/01, פקיד שומה גוש דן נ' צין דוד (19.12.02) פורסם במיסים און ליין) שם נקבע:

**"הנה כי כן, יש להשתמש בסעיף 194 לפקודה בזהירות רבה, ורק באותם מקרים בהם יש ראיות לכאורה לביסוס החשש שהנישום לא ישלם את המס בו חוייב."**

ראה גם החלטת כב' השופטת מזרחי בבש"א 8097/01 + בש"א 8098/01, חברת דובק אלנטשה לסיגריות ישראליות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים מיסים טז/1 (פברואר 2002) עמ' 275.

39. בענייננו המשיב בחר שלא לעשות שימוש בסעיף 194 לתקנות למרות שהסעיף מתווה את דרך המלך שיש לילך בה כאשר יש למשיב חשש שנישום לא יוכל לשלם את המס שיושת עליו לאחר מיצוי ההליך השומתי.

אפשר שניתן להסיק מהעובדה שהמשיב בחר שלא לפעול במסגרת סעיף 194 שתי מסקנות:

אחת – שאין למשיב חשש אמיתי שהמבקשת תתחמק מתשלום המס אם תחוייב בו בסופו של יום.

שתיים – הפעלת סעיף 194 מחייבת את המשיב להרים את הנטל ולהראות את חוסר יכולתה העתידית של המבקשת לשלם מס במידה ותחוייב בתשלום בסופו של יום.

וכל זאת במובחן מעניין ברקת ומשכן לבניין ששם בחר המשיב לפעול מכח סעיף 194 הנ"ל.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

40. מילים אחרות ראיתי לקבל את עמדת המבקשת לפיה העובדה שהמשיב לא ביקש להפעיל כלפיה את סעיף 194, הרי הוא מודה בפועל שאין לו חשש שהיא לא תשלם את המס העתידי בו תחויב, אם תחוייב. שכן אם היה סבור כך המשיב, חזקה עליו שהיה פועל לעשות כן כמו שפעל בעניין איתי ברקת ומשכן לבניין, ואף יכול היה לעשות כן עוד במסגרת 90 הימים הקבועים בפקודה לפני שנדרש הוא בפקודה להוציא את השומה. ואילו בעניינו, פועל המשיב כלפי המבקשת בהליכי שומה רגילים כאשר המחלוקת בין הצדדים מצויה כעת בשלב ההשגה וזו טרם נדונה.

### מצבה הכלכלי של המבקשת

#### טענות המבקשת לעניין מצבה הכלכלי

41. המבקשת טוענת שכל טענותיו של המשיב לגבי מצבה הכלכלי, לא רק שאינן רלוונטיות, אלא כולן מתבססות על אירועים אשר התרחשו לכאורה, הרבה אחרי הגשת התובענה, והרבה אחרי המועד החוקי בו היה על המשיב להחזיר את החזר המס לידי המבקשת.

42. המועד החוקי לביצוע החזר המס הינו עד ליום 1.10.12, שכן המבקשת הגישה את הדו"ח ביום 3.7.12. טענות המשיב לגבי חברת הסבתא האמריקאית של המבקשת וההליכים המתנהלים לגביה לפי Chapter 11 בארה"ב, ו"כתבות מהעיתונות", אינם רלוונטיים למבקשת חברת הנכדה. לטענת המבקשת אין לקבל את עמדת המשיב לפיה שחברה נכדה לא תהיה זכאית לקבל החזר מס המגיע לה בשל קשיים אצל חברת האם או הסבתא.

43. החלטת כב' הש' אלשייך מיום 25.12.12 אשר גם היא מאוחרת להגשת התובענה, ובכל מקרה ניתנה אחר חלוף כשלושה חודשים מהמועד החוקי להחזר (2.10.12). החלטה זו הוגשה על ידי המשיב כשהיא חסרה ואינה מעידה על החשוב מכל - כפי שעולה מההחלטה המלאה אשר הוגשה על ידי המבקשת כי מינוי כונס הנכסים היה בהסכמת הצדדים. ראה גם מב/6, הודעת המבקשת לתיק הכינוס, כך שהמבקשת והבנק פועלים בהסכמה על מנת למקסם רווחים ממכירת חברת גדות מיכליות ומאגרים לחימיקלים בע"מ (להלן: "גדות") גדות שכן כל עודף על חוב הבנק שייך למבקשת.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 47337-12-12 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### החזקה 100% במניות חברת גדות

44. החלטת כב' השופטת אביגיל כהן הינה מאפריל 2013 למעלה מחצי שנה לאחר המועד החוקי להשבת ההחזר. יתר על כן, העיקול שהוטל שם הינו בגין אותו חוב לבנק, אשר מובטח על ידי המכירה באמצעות כונסי הנכסים את מניות גדות ובוודאי שלא מדובר על מצב בו גביית החוב לבנק תהיה כפולה. הוכח שלמבקשת אין נושים מלבד הבנק, איתו קיימת הסכמה לגבי מכירת מניות גדות (פרו' עמ' 20 ש' 29-30).

מעבר לכל האמור, למבקשת, שהיא חברה ישראלית פעילה, קיימים נכסים בשווי רב, העולים בהרבה על סכום המס העתידי הלכאורי הנטען על ידי המשיב (פרו' עמ' 16 ש' 15-21): החזקה 100% במניות חברת גדות; החזקה בחלק ממניות EMG ותביעה כנגד ממשלת מצריים; החזקה במניות חברת אנרגיית רוח גלובאלית בע"מ; הלוואה לחברת מרחב מנפ בסכום של כ-20 מיליון דולר וערבות אישית לכך מהבעלים.

### טענות המשיב

45. המשיב טוען שכל העובדות הרלוונטיות לבחינת מצבה הכלכלי של המבקשת נמצאות בידה ובנסיבות אלה הטלת נטל השכנוע (על שני חלקיו) על המשיב, אשר המידע המצוי בידיו מקורו בדוחות המבקשת או בפרסומים פומביים, הינה שגויה מבחינה משפטית.

46. על פי דו"ח המבקשת לשנת 2011 שהוגש למשיב, הגירעון בהון לתום אותה שנה, קרי, ההפרש בין סך ההתחייבויות לסך הנכסים של המבקשת הינו בסך של 248,736,000 ₪ (מאתיים ארבעים ושמונה מיליון, שבע מאות ושלושים ושישה אלף ₪).

47. על יכולתה של המבקשת לפרוע חובותיה ניתן אף ללמוד מהחלטות שניתנו בעניינה בבתי המשפט השונים:

במקרה הראשון, קבעה סגנית הנשיאה אלשיך כי יש לאכוף שעבוד קבוע לטובת בנק דיסקונט לישראל בע"מ; במקרה השני, קבעה כב' השופטת כהן כי אין לבטל עיקול זמני שניתן לטובת בנק דיסקונט לישראל בע"מ וקבעה כממצא עובדתי כי:

**"מצבה הכלכלי של הנתבעת (המבקשת בעניינו – א.ל.) רעוע. חברת האם אשר ערבה לחובות הנתבעת בכל הקשור להתחייבויותיה כלפי**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### הבנק נמצאת בהליכים לפי CHAPTER 11.

...

כלומר, ללא הותרת צו העיקול על כנו, ימצא עצמו הבנק בבוא היום, היה ויזכה בתביעה, בפני שוקת שבורה".  
(ההחלטה צורפה כנספח ה' לתשובת המשיב – שם בעמ' 6, שורות 27-28 ועמ' 7, שורות 20-21 לפסק הדין).

48. עוד טוען המשיב שאין לקבל את טענת המבקשת לפיה טענות המשיב מתבססות על אירועים אשר התרחשו, לכאורה, לאחר הגשת התובענה והמועד בו היה על המשיב להשיב את המס ששולם ביתר. המשיב טוען שטענה זו אינה מדוייקת הן במישור העובדתי והן במישור המשפטי – במישור העובדתי, דו"ח המבקשת לשנת המס 2011 ממנו נלמד על הגירעון העצום בהון העצמי שלה ועל העובדה שהכנסותיה דלות ביותר, מתייחס ליום ה-31.12.2011 והוא נחתם ביום ה-28.3.2012 – זמן רב לפני הגשת התובענה והמועד בו ביקשה המבקשת לקבל את המס ששולם על ידה. אף החלטתה של כב' השופטת אלשיך ניתנה יום אחד לאחר הגשת התובענה, כך שסביר שהיא מתייחסת לבקשה שהוגשה קודם להגשת התובענה. במישור המשפטי, אין לקבל את טענתה המשתמעת של המבקשת לפיה על בית המשפט הנכבד להתעלם מעובדות הידועות היום ואשר רלוונטיות לענייננו, רק מאחר שהן לא היו ידועות במועד הגשת הבקשה.

49. עוד טוען המשיב שמבקשת אינה מציעה חלופה לבחינת מצבה הכלכלי על בסיס מערכת עובדתית שונה מזו שהוצגה בפני בית המשפט וזאת על אף שעובדות אלו נמצאות בידיה.

מאחר שהמבקשת לא הציגה ראיות המצביעות על מצבה הכלכלי במועד כלשהו, אין לה להלין אלא על עצמה. בהקשר זה יש לציין כי תמוהה התחמקותה של המבקשת מהצגת דוחות עדכניים או למצער פירוט של התוצאות הכספיות לשנת המס 2012. כיום, כחמישה חודשים לאחר תום שנת המס 2012, מאזני הבוחן של המבקשת בוודאי קיימים ומהם ניתן ללמוד על התוצאות הכספיות לתום שנת המס (וראה לשם השוואה דוחות כספיים סופיים לשנת המס 2011 אשר נחתמו ביום 28.3.2012) ולפיכך בוודאי התוצאות הכלולות בהם היו ידועות למבקשת פרק זמן מסויים קודם לכן תמיכה בעמדת המשיב ניתן למצוא בדברי העד פירון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

50 עוד טוען המשיב שטענות המבקשת כי יש לה נכסים רבים נטענו לראשונה במהלך הליך ההוכחות והן לא גובו בכל מסמך. אף טענה זו נדחתה מפורשות על ידי כב' השופטת כהן אשר קבעה כי אם לא יוטל עיקול לטובת בנק דיסקונט, הוא ימצא עצמו בבוא היום בואו לגבות את החוב בפני שוקת שבורה. כב' השופטת כהן לא קיבלה טענת המבקשת, אשר עולה גם בענייננו, לפיה מכירת גדות, הנכס העיקרי שבידי המבקשת אמורה להניב תמורה אשר עולה על גובה החוב לבנק, כך שהיתרה תועבר למבקשת.

לפיכך טוען המשיב שטענת המבקשת בענייננו לפיה יש בידיה נכס רב ערך בדמות מניות גדות אינה נכונה ואין לקבלה.

51. טענה תמוהה נוספת של המבקשת הינה כי יש לה נכס רב ערך ששוויו מאות מיליוני ₪ בדמות זכות התביעה כנגד ממשלת מצרים. טענה זו לא רק שאינה מגובה בראיות מהימנות, אלא היא אף סותרת את הצהרותיה של המבקשת עצמה במסגרת דוחותיה. מקורו של הליך זה בדרישת המבקשת לקבל החזר מס בגין קיזוז הפסד הון שנבע מירידת ערכן של מניות EMG אשר בידיה. ברם, אם מניות אלו מצמיחות זכות תביעה אשר אמורה להניב למבקשת סכומים ניכרים, הכיצד ניתן לטעון במסגרת השומה לירידת ערך פרמננטית של ההשקעה במניות EMG?

[וראה טענת המבקשת לפיה חלקה בתביעות בגין ביטול ההסכמים עם EMG הינו כחצי מיליארד דולר – סכום השווה לכ-1.8 מיליארד ₪ וזאת בעוד השקעתה הינה בסך של כ-1.1 מיליארד ₪ - ראה בעמ' 7, ביאור 4 לדו"ח המבקשת לשנת המס 2011, בעמודה המתאימה לשנת המס 2010. קרי, אם אכן צודקת המבקשת בהערכתה, שווי מניותיה כיום עולה על עלותן וודאי שלא ניתן לומר כי חלה ירידת ערך פרמננטית המהווה הפסד הון].

52. אף הטענות לאחזקות בנכסים משמעותיים נוספים נטענו ללא כל ביסוס ונראה שלא בכדי לא הוצגו הערכות שווי ונתונים אודות ההכנסות שהניבו נכסים אלו למבקשת. במאמר מוסגר יצויין כי נכס משמעותי לו טוענת המבקשת הינו פירעון הלוואה של חברה שבבעלות מר מימן, אשר הוא אף ערב לה. ניתן היה לצפות כי מר מימן, כמי ששולט אף במבקשת והינו בעל עניין בהצלחת הבקשה הנוכחית, יתן עדות לעניין זה, שכן הוא בעל האינטרס ובעל המידע הטוב ביותר בקשר לכוונתו לפרוע את ההלוואה לה טוענת החברה שבבעלותו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

53. לסיכום טענותיה לעניין יכולתה הכלכלי של המבקשת טוען המשיב שהמבקשת לא סתרה את ראיות המשיב באשר לגרעון העצום בהון שיש לה, המעיד על עודף גדול של התחייבויות לעומת נכסים ואף הביאה עדים וראיות אשר מחזקים מסקנה זו. אף פסיקת בתי המשפט בעניין בנק דיסקונט ועדותו של מר פירון תומכים בעמדת המשיב לעניין זה.

### הכרעה לעניין מצבה הכלכלי של המבקשת

54. בהתאם לסעיף 159א' לפקודה ובהתאם למועדים הספציפיים לתיק זה המועד הקובע לבחינת מצבה הכלכלי של המבקשת הוא המועד החוקי לביצוע החזר המס. על בית המשפט לבחון איזו אינפורמציה עמדה לעיני פקיד שומה כאשר החליט שלא לפעול בהתאם להוראת סעיף 159א' ולא להעביר למבקשת את החזר המס. המחוקק הציב בפני פקיד השומה שני מועדים חלופיים: ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או 90 ימים מיום הגשת הדו"ח והכל לפי המאוחר. המשיב אמור היה לגבש עמדתו עד ליום 1/10/12. פקיד השומה עשה החלטה במישור המינהלי ולכן עלינו לבחון את סבירות החלטתו במועד הקובע- מועד האחרון שהותר לו המחוקק לשקול עמדתו – 1/10/12. באותו מועד לא עמדה בפני פקיד השומה החלטתה של כב' השופטות אלשיך וכהן. ולכן אין מקום להסתמך עליהן. החלטת כב' הש' אלשיך מיום 25.12.12 אשר גם היא מאוחרת להגשת התובענה, ובכל מקרה ניתנה אחר חלוף כשלושה חודשים מהמועד החוקי להחזר (2.10.12). לא זו אף זו, נראית לי עמדת המבקשת לפיה מינוי כונס הנכסים היה בהסכמת הצדדים. – דהיינו, המבקשת ובנק הפועלים הגיעו להסכמה על מכירת גדות מנת למקסם רווחים שכן כל עודף על חוב הבנק שייך למבקשת. כך גם החלטת כב' השופטת אביגיל כהן מאפריל 2013 אשר נעתרה לבקשה להטלת העיקול הזמני. המדובר על אותו חוב לבנק, אשר מובטח על ידי המכירה של גדות באמצעות כונסי הנכסים. מלבד החוב האמור לא הוכח בפני שיש למבקשת נושים נוספים מלבד הבנק איתו כאמור קיימת הסכמה לגבי מכירת מניות גדות.

55. באשר לשאר הנכסים בבעלות המבקשת החזקה 100% במניות חברת גדות מתחת לחברת גדות מספר רב של חברות בנות בבעלות מלאה וגם החזקה בחלקים של חברות אחרות. גדות היא חברה מובילה בישראל שמחזיקה בכל שרשרת האספקה של רכישה, יבוא והפצה של כימיקלים בישראל וגם פועלת באירופה (פרו' עמ' 16 ש' 23-



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

24). מניות גדות נמצאות במכירה בהסכמה בכינוס נכסים עם בנק דיסקונט. כל יתרה מעבר לחוב הבנק שייכת למבקשת (פרו' עמ' 17 ש' 2-1).

**56. החזקה בחלק ממניות EMG ותביעה כנגד ממשלת מצרים** בגין הפסקת הזרמת הגז בצינור הגז וביטול ההסכמים עם EMG. בעלי המניות של EMG, לרבות המבקשת, ו-EMG עצמה הגישו תביעות בוררות נגד ממשלת מצרים ונגד חברת הגז הלאומית המצרית בהתאם לאמנות בילטרליות והסכם רכישת הגז על ידי EMG מספקיות הגז הלאומיות המצריות שלה, אשר מתבררות כיום במספר מוסדות בוררות בינ"ל. מדובר בתביעות בהיקף של למעלה ממיליארד דולר וחלקה של המבקשת בתביעות הינו כחצי מיליארד דולר. על פי הנטען סיכויי התביעות טובים גם בהתאם לחוות הדעת של משרד עורכי הדין בחו"ל המייצג בבוררות הנ"ל - משרד FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER וכך גם סיכויי הגביה באשר מדינות משלמות פס"ד בהתאם לאמנות הנ"ל היות והאמנות מאפשרות לגבות את פסק הבורר מנכסים של ממשלת מצרים המצויים במקומות אחרים בעולם. הצפי לפס"ד הינו בטווח הקצר בפרק זמן של פחות משנה וחצי מהיום (ראה פרו' עמ' 17 ש' 12 - עמ' 19 ש' 14). המשיב לא הוכיח שאין ממש בזכות תביעה זו. המבקשת טוענת שהכספים אותם מחזיק פקיד השומה דרושים לה בין היתר לשם ניהול התביעה כנגד ממשלת מצרים. סכום התביעה של המבקשת הוא בסך של כחצי מיליארד דולר, הינו סכום העולה עשרות מונים על כל סכום חוב מס עתידי לכאורי לו טוען המשיב.

**57. החזקה במניות חברת אנרגיית רוח גלובאלית בע"מ.** מדובר בחברה בשותפות עם חברת כלל 50% כל צד. החברה יוזמת ומקימה פרויקטים ליצור אנרגיה מרוח ושמש בעיקר ביוון ובפולין יש לה מספר פרויקטים בשלבי פיתוח שונים כאשר כיום במקבלים להקמת חלק מהפרויקטים פועלת החברה גם למכירה של חלקם.

**58. הלוואה לחברת מרחב מנפ בסכום של כ-20 מיליון דולר וערבות אישית לכך מהבעלים.** המבקשת נתנה הלוואה לחברת מרחב מנפ בע"מ בסכום הנ"ל לצורך השקעה בפרויקט לייצור אתנול מקני סוכר בקולומביה. למבקשת זכות תביעה בגין הלוואה זו. ועדת הנושים של אמפל אמריקן הסכימה עם המבקשת שתאפשר לוועדת הנושים של אמפל אמריקן לתבוע ישירות את מרחב מנפ ואת מר יוסי מימן הבעלים הערב אישית להלוואה והכספים שייגבו יהיו שייכים למבקשת.

הנה כי כן לא ניתן לומר בשום פנים ואופן שמדובר במבקשת שהיא חסרת כל.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### דרישת הפסדים של המבקשת שלטענת המשיב אינם מוכרים לצרכי מס – סיכויי המבקשת בהליך השומתי

59. המשיב טוען כי סיכויי המבקשת שלא להידרש לשלם את המס המגיע ממנה (אותו מס אשר כיום היא מבקשת לקבל כהחזר) הינם קלושים וכן כי התנהלותה במהלך ההליך השומתי לקתה בחוסר תום לב. במסגרת הדו"ח דרשה המבקשת הפסדים של חברת EMG אשר מוחזקת על ידה בשיעור של כ-12.5% במישרין ובעקיפין. אין מחלוקת כי ההפסדים אותם דרשה המבקשת לא נוצרו כתוצאה מפעילותה, אלא כתוצאה מפעילות EMG ולפיכך לא יכולה אף להיות מחלוקת כי מי שיכול לדרוש אותם בקיזוז לצרכי מס אינו המבקשת.

במסגרת המגעים עם המשיב טענה המבקשת כי היא זכאית לקזז את הפסדי EMG לצרכי מס כהפסדיה שלה וזאת מכוח אישור מקדמי שניתן על ידי נציבות מס הכנסה. עיון באישור המקדמי אליו מפנה המבקשת, מגלה כי הוא ניתן למי שהיה בעל המניות ב-EMG באותה עת ומובהר בו, ברחל ביתך הקטנה, כי ככל שנישום אחר יבקש ליישם עליו את האמור בו, עליו לפנות לקבלת אישור מקדמי החל עליו. אישור שלא התקבל. האישור המקדמי אליו מפנה המבקשת כמסמך המאפשר לה ליהנות מהפסדי EMG אינו חל עליה ואף נאמר בו במפורש כי כל חברה אשר תבקש ליהנות מהאמור בו, צריכה לפנות ולבקש אישור מקדמי משלה.

במהלך דיון ההוכחות בתיק זה המציאה המבקשת לראשונה מסמך אשר לא צורף לבקשה ואף לא הומצא במהלך דיוני השומה, עד להגשת ההשגה, טיוטת אישור מקדמי. העדה לא ידעה לספר על נסיבות יצירת המסמך, מי כתב אותו, מתי נשלח וכיו"ב פרטים. אי ידיעה זו הינה תמוהה על רקע העובדה שהמסמך נמצא אצל המבקשת והוא נשלח לגרסתה למיצגיה, כך שלא היתה כל מניעה לזמן לעדות את מי שמכיר את המסמך. לכן טוען המשיב שסיכויי המבקשת לקבל אישור לקיזוז הפסדים אינם גבוהים.

המבקשת טוענת כי אין לעניין זה דבר וחצי דבר עם הסעד המבוקש בתובענה זו. בהליך השומתי - לאחר הגשת התובענה, לפתע, הזדרז המשיב והוציא שומה בשלב א' כשבוע לאחר הגשת התובענה. על שומה זו הוגשה השגה עניינית ומהותית על ידי המבקשת,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 12-12-47337 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

אשר טרם נידונה והמבקשת אף טרם זומנה על ידי המשיב לדיון בעניין. כן טוענת המבקשת שטענות המשיב בקשר לרולינג אינן נכונות וכך גם ההלכה היא שטענות לגוף השומה צריכות להיות נדונות רק במסגרת ההליך השומתי.

באשר לטענת המשיב שייווצר מצב לפיו מצד אחד יחויב להחזיר סכומים, ששולמו כביכול ביתר, ומצד שני תימנע ממנו גביה של מס אמת, יש להשיב, שמעבר לחובה הראויה למלא אחר הוראות הפקודה והוראות הדין, הרי שעומדת תכלית ראויה, שיש ליתן לה את מלוא המשקל.

טענה כזו, כטענה אפשרית מטעם רשות המס, קיימת בכל מקרה בו מוגשת בקשה להחזר מס ביתר לפי סעי' 159 לפקודה. יש להניח שהאפשרות להעלאת הטענה עמדה בפני המחוקק, ולמרות האמור ובצדק, העדיף ליתן משקל יתר לזכות הקניין של הפרט. סעיף 159 מעמיד למעשה את הנישום במצב דומה למצב של נישום חייב אחר שלא היו לו תשלומי מס ביתר.

המחוקק קבע כי מי שצריך להחזיק בכספים בתקופת הביניים, בטרם ניתנה הכרעה אם קיים חיוב במס, הוא הנישום. המחוקק ביקש ליתן מעמד עדיף לדו"ח המוגש על ידי נישום על בסיס ספרים שלא נפסלו, ובהעדר פסילה, נחשבים הם לספרים קבילים.

### האם יש מקום להיכנס להליך השומתי בשלב זה

60. מקובלת עלי טענת המבקשת שטענות לגוף השומה יכולות להידון רק במסגרת הליך שומתי לפי הפקודה. וראה לעניין זה: ע"א 306/78 קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס פד"א י, עמ' 164; וע"א 367/85 מדינת ישראל נ' קיטאי, מיסים א/6 (דצמבר 1987) עמ' ה-60; ע"א 9168/06 יורם יזדי נ' פ"ש ירושלים, מיסים כד/1 (פברואר 2010) ה-61.

61. אין כל מקום בשלב זה להיכנס להליך השומתי שיידון מן הסתם על ידי מותב אחר ובזמן אחר. מעיון בשומה שהוצאה על ידי המבקשת ומההשגה שהוגשה על ידי המבקשת ניתן לראות שהמחלוקות בין הצדדים הינן מחלוקות משפטיות אמיתיות כגון הכללת הפסדי EMG בדוחותיה לאור פעילותה בהתאם לרולינג. המחלוקת בדבר חלותו של הרולינג; חוות דעת באשר לירידת ערך מניות EMG המבוססת על חו"ד מקצועית ממשרד מומחה בחו"ל שהתרחשה לאור המצב הגיאופוליטי במצרים, הפסקת הזרמת הגז וביטול הסכם; סוגיית דמי ניהול. לצורך הכרעה בתובענה דנן אין





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 47337-12-12 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מקום וצורך להיכנס להליך השומתי גופו, אלא יש לקבוע שמדובר במחלוקות אמיתיות שיש מקום להידרש ולהכריע בהן במהלך ההליך השומתי.

62. יש לשים אל לב כי למרות כל הטענות כלפי המבקשת לא בא זיכרון בהודעת השומה שהיא המקור לחיוב מס עתידי פוטנציאלי כלשהו כלפי המבקשת.

השומה אינה כוללת כלפי המבקשת טענה כלשהי ל"מלאכותיות", "מופרכות" או "חוסר בסיס", ואין לאפשר למשיב לטעון כעת בתובענה זו טענות שומתיות הסותרות את השומה וכלל אינן מוזכרות בה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 47337-12-12 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### לסיכום

כאשר עולה ספק לקיומו של מס ביתר – ספק כזה צריך המשיב לבחון במסגרת המועד הקצוב. כל זאת, בנוסף לחובה ולזכות של רשות המס לפעול ולבחון את ההכנסה החייבת במס, במסגרת זמן ארוך יותר. בנוסף, עומדים הליכים בהם יכול המשיב לנקוט, במקרה של חשש לקשיים בגביה, אם יחזיר את "מס היתר" ויתברר לאחר מכן, כי קיים חיוב במס.

גישה כזו יש לכבד ולבסס, שהרי מושתתת היא על ההנחה, שככלל, נישום מגיש דו"ח אמת. הנחה זו, על אף שהיא ניתנת לסתירה, מטילה – בין במישרין ובין בעקיפין – חובת אמון, הגינות ותום לב על נישום, שהרי בתקופת הביניים דו"ח כזה מהווה בסיס להחזר "המס ביתר". בהעדר פעולה נדרשת אחרת מטעמו של המשיב כגון דרך פעולה המותווית בסעיף 194 לפקודה – "גביית מס במקרים מיוחדים", לא מוסמך היה המשיב, לעשות דין לעצמו ולעכב את החזר "המס ביתר".

אשר על כן, הבקשה מתקבלת. ניתן בזאת צו הצהרתי לפיו המבקשת זכאית לקבל לידיה בתוך 45 יום מהיום את מלוא החזר המס העומד לזכותה אצל המשיב, בגין הדו"ח שהגישה לשנת המס 2011.

המשיב ישלם הוצאות משפט למבקשת בסך של 18,000 ₪ סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

לאור השאלות המשפטיות שהוכרעו בתיק זה אני מתיר פרסום פסק הדין.

ניתן היום, י"ט סיון תשע"ג, 28 מאי 2013, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 47337-12-12 קבוצת מרחב - אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים